UNIVERSITÉ DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

De la Territorialité de l'Impôt Cédulaire français sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'acte public sur les matières ci-après sera présenté et soutenu le 7 Juin 1937, à 15 heures

PAR

Louis NOLIBÉ

CONTRÔLEUR-RÉDACTEUR
DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

JURY :

MM. THÉLOHAN, *Professeur*, Président.
FROMONT, *Professeur*.
LAGARDE, *Professeur*.

IMPRIMERIE PROVINCIALE DE L'OUEST
14, RUE DU PRÉ-BOTTÉ
RENNES

1937

De la Territorialité de l'Impôt Cédulaire français sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

De la Territorialité de l'Impôt Cédulaire français sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'acte public sur les matières ci-après sera présenté et soutenu le 7 Juin 1937, à 15 heures

PAR

Louis NOLIBÉ

CONTRÔLEUR-RÉDACTEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

JURY :

MM. THÉLOHAN, *Professeur,* Président.
FROMONT, *Professeur.*
LAGARDE, *Professeur.*

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

A MES PARENTS,

A MES MAITRES,

A MES CAMARADES,

A MES AMIS.

INTRODUCTION

C'est une règle fondamentale du droit public que le territoire doit être tenu en principe pour la limite des compétences de l'Etat, et qu'en particulier, l'élément fondamental dans l'application des lois fiscales est constitué par la situation territoriale du contribuable, de la matière imposable ou de l'acte soumis à imposition.

Ce caractère de la loi fiscale qui, théoriquement du moins, paraît être net et rigoureux, devrait conduire à l'application de la loi à tout le territoire, mais à ce territoire seulement, car si on l'étendait au delà des frontières, elle entrerait en concurrence avec une loi étrangère.

En ce qui concerne les impôts réels ou cédulaires, c'est-à-dire ceux qui atteignent directement la matière ou l'activité imposable, aucune difficulté ne devrait se présenter, ces impôts étant de la compétence de l'Etat *ratione loci*, et leur application étant subordonnée à l'existence de sources situées sur le territoire de l'Etat.

Mais si, pour certains de ces impôts (contribution foncière, contributions des patentes, etc...) établis d'après des signes extérieurs, il est très facile de localiser la matière imposable, il n'en est plus de même en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, car aucun indice apparent et matériel ne permet de faire ressortir distinctement

et indiscutablement les bénéfices réalisés dans chaque Etat, surtout lorsque ceux-ci apparaissent pour leur totalité dans un bilan unique.

Cette difficulté de localisation du bénéfice présente un caractère de gravité d'autant plus grand que l'après-guerre a vu s'accroître singulièrement le nombre des entreprises étendant leur activité au territoire de plusieurs Etats, tandis que les phénomènes de concentration et d'intégration ne cessaient de se compliquer.

L'instabilité monétaire créée par la guerre a, en effet, déterminé un mouvement de capitaux venant d'Amérique principalement qui aboutit à la création, en Europe et particulièrement en France, d'agences, de bureaux et de succursales, à la prise de participations dans des sociétés étrangères et, fait très important, à la constitution de filiales. Les nations européennes, devant la nécessité de se procurer des devises étrangères pour effectuer le paiement de leurs dettes commerciales ou politiques, furent amenées à leur tour à constituer des filiales à l'étranger.

D'un autre côté, le traité de Versailles a provoqué la dissémination dans des Etats différents des établissements d'une même entreprise.

Aux difficultés issues des manifestations dispersées de la vie économique se traduisant par la création d'établissements variés en vue de la fabrication, de l'achat, de la vente en gros et en détail, s'ajoute celle que la pratique nouvelle des méthodes commerciales n'a pas manqué de provoquer.

La facilité des transports et des communications, ainsi que le développement des moyens de transmissions, ont amené un bouleversement dans les relations

commerciales. L'industriel écoulait autrefois ses produits par l'intermédiaire d'un placier local et de commis voyageurs attachés exclusivement à sa maison, et chargés, moyennant un traitement fixe majoré de frais de route, de visiter une clientèle composée presque exclusivement de commerçants en gros. Or, à l'heure actuelle, le commerce de gros a cessé, en raison même du développement des moyens de communication, d'avoir l'importance qu'il avait autrefois; d'autre part, l'éloignement de la clientèle comme aussi le renchérissement du prix de la vie, ont incité les commerçants à rechercher des intermédiaires possédant des relations étendues ou susceptibles de s'en créer et se chargeant dans leur rayon d'action d'établir la liaison nécessaire entre les fournisseurs et la clientèle. Les pouvoirs variés accordés à ces intermédiaires, qui jouent désormais un rôle prépondérant dans les relations commerciales, sont une nouvelle source de conflits.

Au surplus, la comptabilité n'est pas toujours complète et réelle et la valeur des bilans est souvent faussée, sinon par la fraude, du moins par certaines « habiletés ».

Etant donné que les Etats, en vertu de leur droit de souveraineté, fixent librement les conditions et les règles d'imposition des bénéfices résultant de l'activité commerciale et industrielle que les individus ou collectivités exercent sur leur territoire, il se produira que certains d'entre eux frapperont d'impôt, chacun pour leur compte, le même revenu. Ces phénomènes de double imposition sont très fréquents et d'une gravité exceptionnelle. En théorie pure on peut concevoir que le revenu peut tout aussi bien

échapper à l'impôt; c'est ce que l'on appelle l'évasion fiscale.

Ces phénomènes se produisent au sein de toute organisation où existent des compétences fiscales non unifiées et leur gravité est de plus en plus grande suivant qu'ils surviennent d'un Etat à un autre, entre une métropole et ses colonies, à l'intérieur d'un Etat fédéral, d'un Etat, ou d'une province.

Au sein d'un Etat fédératif surtout, la double imposition s'analyse comme une violation des droits fondamentaux de l'individu. Aux Etats-Unis notamment, la Cour Suprême a condamné la double imposition interfédérale comme une violation de la section VIII § 3 de la Constitution interdisant les mesures grevant le commerce entre Etats et du quatorzième amendement interdisant l'expropriation en dehors des bases légales. Aussi les Etats fédératifs s'efforcent-ils de donner à une Cour constitutionnelle toutes capacités pour éviter la double imposition (Bul. Leg. Comparée 1934, p. 283 Autriche).

L'une des causes principales de double imposition est le conflit de systèmes d'impôt dont les principes diffèrent selon qu'ils atteignent des entreprises nationales ou étrangères. En général, une entreprise est considérée comme étrangère quand elle appartient soit à un particulier non résident, soit à une société de personnes non résidentes, ou à une société de capitaux non résidente. Dans le cas d'une société de capitaux, les principes observés varient d'un pays à l'autre quand il s'agit de définir la résidence; mais, en général, celle-ci dépend du lieu où est situé le centre effectif de direction. Le siège social constitue quelquefois l'élément décisif. Dans d'autres pays, en particulier

aux Etats-Unis et au Mexique, une société de capitaux est étrangère si elle a été créée à l'étranger, et nationale si elle a été créée dans le pays considéré ou conformément aux lois de ce dernier.

En ce qui concerne les entreprises nationales, la plupart des pays imposent, en principe, la totalité du revenu net des entreprises, et ils n'accordent un dégrèvement au titre de la double imposition que lorsque l'entreprise fait la preuve du montant de l'impôt étranger acquitté par elle et du montant du revenu réalisé à l'étranger. Au surplus, certains pays (Autriche et Tchécoslovaquie notamment) accordent aux entreprises nationales un préciput de bénéfices.

En ce qui concerne les entreprises étrangères, deux règles générales sont couramment appliquées :

1° Les entreprises sont imposables à raison des bénéfices attribuables à un établissement permanent dans le territoire (Europe et dépendances).

2° Les entreprises sont imposables pour les bénéfices résultant de l'exercice de l'industrie ou d'un commerce sur le territoire de l'Etat, c'est-à-dire à raison des bénéfices perçus, et non de l'activité d'un établissement stable ou d'un agent permanent sur le territoire (Commonwealth britannique des nations et Etats-Unis).

Mais si, dans la plupart des pays, les lois fiscales ont ainsi édicté des principes rationnels susceptibles de limiter efficacement la juridiction du pays, elles en démentent aussitôt les effets par les définitions qu'elles donnent de la source du revenu.

Au surplus, le régime économique des différents pays influe sur leur politique fiscale et il est bien

regrettable de constater que le fisc a tendance à frapper les sources de revenu les plus tangibles et les plus considérables.

Nous examinerons dans la présente étude le principe de la territorialité qui se trouve à la base de la législation française relative à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Cette étude sera divisée en trois parties principales :

Dans une première partie, nous essayerons de dégager les principes généraux qui conditionnent l'imposition des entreprises industrielles et commerciales sur le territoire français.

Dans une deuxième partie, nous examinerons le principe en vertu duquel l'entreprise sise en France n'est imposable qu'à raison des bénéfices dont elle est la source.

Dans la dernière partie, nous étudierons les conventions passées par la France en vue d'éviter les doubles impositions internationales, et nous jugerons la territorialité de l'impôt français du point de vue de la double imposition internationale.

PREMIÈRE PARTIE

L'Imposition est subordonnée à l'existence d'un établissement

CHAPITRE PREMIER

Position du Problème

L'impôt français sur les bénéfices industriels et commerciaux a un caractère territorial. En vertu de l'article 2 du Code général des impôts directs, l'impôt n'est dû qu'à raison des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées sur le territoire français.

Par territoire français, il faut entendre uniquement le territoire métropolitain. Ainsi donc, non seulement les exploitations sises à l'étranger, mais encore celles qui sont situées aux colonies (Instruction du 30/3/18 n° 40; C. E. 28/5/28, S. 1929 3/13) ou dans les pays de protectorats ou sous mandat (Wahl, J. D. Int. 1919, p. 150) doivent être considérées comme situées hors de France.

En particulier, les bénéfices qui proviennent d'entreprise sises en Algérie[1] sont soustraits à notre impôt. Ils sont d'ailleurs soumis dans ce pays à un impôt cédulaire analogue qui fait partie du système fiscal institué par une décision des délégations financières algériennes du 21 juin 1918. Le Maroc doit

(1) Des dispositions spéciales ont été édictées afin d'éviter la double imposition entre la France et l'Algérie (voir notamment la réponse n° 10.680 à M. Ramette, député, et le B. O. C. D. 1932, p. 14-15 et 27).

également être considéré comme un pays étranger. (Réponse Gouin, député, J. O. 21/8/27); il va sans dire que la principauté de Monaco ne fait pas partie du territoire français [1].

De ce que le bénéfice doit être réalisé dans les entreprises exploitées en France, il faut conclure que le bénéfice devra résulter d'opérations passées en France (Inst. du 30/3/18, art. 40 — Réponse 13.791, J. O. 22/7/22). Juridiquement, en effet, il ne peut y avoir d'entreprise exploitée qu'au lieu où les opérations sont passées. Toutefois, pour qu'il y ait exploitation en France, il est nécessaire que les opérations effectuées dans notre pays caractérisent à elles seules l'exercice d'une profession. L'impôt sur les bénéfices ne sera pas perçu à l'occasion d'un acte commercial ou industriel isolé, mais bien d'une somme d'actes effectués d'une façon habituelle; c'est, en effet, l'accomplissement habituel, la répétition des actes de commerce qui caractérisent l'exercice de la profession au double point de vue de la continuité et de la stabilité. Par suite, l'impôt sera exigible, même dans les cas où les opérations traitées seraient différentes de celles effectuées par la maison dont il dépend, et encore bien qu'elles ne représenteraient qu'une fraction des opérations d'ensemble constituant

(1) A l'origine les bénéfices réalisés par une maison française dans une succursale sise en Alsace-Lorraine étaient exempts de l'impôt cédulaire car ces bénéfices étaient soumis à l'impôt sur les professions institué par la loi allemande du 8 juin 1896; mais depuis la loi du 31 mars 1923 qui a introduit l'impôt cédulaire en Alsace-Lorraine, les bénéfices réalisés par des entreprises qui possèdent des établissements à la fois en Alsace-Lorraine et dans d'autres départements paient l'impôt par voie d'imposition établie sous une cote unique, au siège de d'exploitation.

l'objet en vue duquel l'entreprise principale a été créée.

Il suffira donc à la science fiscale de suivre la vie économique qui, par ses phénomènes d'intégration notamment, provoque la décomposition des entreprises en centres stables particuliers, pour déterminer les centres d'unités d'imposition.

En imputant les actes commerciaux à un organisme économique, on réalise une certaine personnification fiscale. C'est ce qui explique que la jurisprudence et la doctrine administrative ne séparent jamais la notion d'entreprise exploitée en France de celle d'établissement distinct situé en France.

CHAPITRE II

La Notion d'Etablissement distinct

Le point de savoir si l'on se trouve ou non en présence d'établissements distincts soulève, dans la majorité des hypothèses, l'examen de questions d'espèce qui doivent être tranchées par les tribunaux administratifs. Les décisions intervenues jusqu'à ce jour sont plutôt rares et c'est, semble-t-il, la raison principale des hésitations qui se manifestent encore actuellement dans ce domaine.

Mais si, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la jurisprudence ne s'est pas encore suffisamment affirmée, par contre les solutions rendues en matière de contribution des patentes, à l'égard des entreprises ayant plusieurs établissements, sont très nombreuses. Or, il est bien certain que la notion d'établissement distinct découle de la même conception et repose sur les mêmes bases, qu'il s'agisse de l'un ou l'autre impôt.

En effet, la seule condition nécessaire pour justifier une imposition à la contribution des patentes est l'exercice habituel d'une profession. D'autre part, cette contribution assise sur des indices extérieurs se décompose en deux droits dont l'un, le droit fixe, est imposé par établissement (art. 8 de la loi du 15 juillet 1880), de telle sorte que le patentable qui possède dans plusieurs communes un ou plusieurs établis-

sements distincts doit être soumis à un droit fixe pour chacun d'eux.

Ainsi donc, le principe de la territorialité se trouve également à la base de la contribution des patentes, avec la seule particularité qu'il s'applique non plus seulement à distinguer entre des Etats, mais entre des établissements exploités dans le même pays. Il paraît dès lors possible d'appliquer cette notion lentement édifiée en matière de patente pour en faire un guide des plus sûrs en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

De la jurisprudence intervenue en matière de patente, on peut tirer une définition de l'établissement : l'établissement est un centre d'affaires, c'est-à-dire un organisme complet susceptible de vivre de sa vie propre, où, d'une manière régulière sinon continue, s'effectuent les actes essentiels de la profession. En d'autres termes, il y a établissement distinct toutes les fois que l'on se trouve en présence d'un organisme spécial fonctionnant d'une manière indépendante, dans un but de spéculation commerciale ou industrielle.

Il se caractérise, en général, par l'existence de locaux distincts, d'un préposé spécial et accessoirement d'une comptabilité particulière.

a) LOCAUX DISTINCTS

En général, on ne conçoit guère un établissement sans usines, chantiers, magasins, dépôts ou bureaux correspondant avec leurs installations aux différents services industriels, commerciaux et administratifs.

En matière de patente, il ne semble pas que l'on puisse imposer les entreprises étrangères qui ne disposent, en France, d'aucun local. C'est ainsi que les floriculteurs italiens qui se bornent à expédier aux halles de Paris, pour y être vendues en leur nom par des mandataires, les fleurs provenant de leur exploitation, ne sont pas dans le cas d'être imposés, car ils ne possèdent en France aucun local (Réponse à M. Laurent, député).

Cette condition n'est pas requise toutefois pour les professions dont l'exercice ne comporte pas l'occupation de locaux spéciaux. Cette solution est admise pour les fournisseurs qui sont imposables dès lors que le marché de fournitures a été conclu en France (C. E. 21 juillet 1933, Dupont 1934, p. 164), pour les commissionnaires en douane exerçant dans une gare frontière française, qui sont imposables au lieu où ils exercent bien qu'ils n'aient aucun local à leur disposition (C. E. 9 novembre 1889, Léonard). Il en est de même pour l'intermédiaire entre les négociants français et les maisons de commerce établies à l'étranger, lorsqu'il reçoit dans la ville de son domicile des marchandises qu'il expédie ensuite à des correspondants étrangers, bien qu'il ne possède pas de magasin, et qu'il se borne à recevoir en gare les marchandises qu'il réexpédie immédiatement à l'étranger (C. E., 7 août 1874, V^ve^ Deville). Sont aussi imposables en France, même lorsqu'ils n'y possèdent pas de local fixe, les marchands forains, les entrepreneurs de spectacles forains, car, dans ces hypothèses, l'établissement est attaché à la personne même de l'exploitant.

En notre matière, la condition relative aux locaux ne présente qu'un intérêt d'ordre théorique. D'une part, en effet, l'existence de locaux distincts sera suffisamment démontrée par la seule présence d'immobilisations. D'autre part, l'existence d'une installation matérielle n'est pas toujours nécessaire; il en sera ainsi plus particulièrement en ce qui concerne les professions commerciales.

En réalité, d'ailleurs, la question des locaux est intimement liée à la présence d'un préposé spécial, de telle sorte, qu'en dernière analyse, le critère de l'établissement distinct réside dans la situation des personnes placées à la tête des centres d'affaires.

b) LE PREPOSE SPECIAL

D'une manière générale, on doit entendre par préposé spécial l'employé ayant des pouvoirs suffisants pour effectuer au nom de l'exploitant lui-même les actes essentiels de la profession. Pour qu'une entreprise ait un établissement dans un lieu donné, il faut que le préposé spécial soit chargé des relations de l'entreprise avec les tiers ou de la gestion intérieure de l'établissement.

Section I

Les pouvoirs du préposé spécial

Très souvent, ces deux pouvoirs sont réunis; le gérant a la possibilité d'engager l'entreprise à l'égard des tiers et dispose à cet effet de pouvoirs de gestion sur une installation particulière.

Il en est ainsi pour une entreprise qui possède, dans un endroit donné, des bureaux auxquels sont préposés des employés qui reçoivent les clients, conviennent du prix, du choix et de la quantité des marchandises à livrer et lui transmettent chaque jour les relevés des commandes (C. E. 6 novembre 1880, R. O. 3.253). A fortiori en est-il de même dans le cas où le préposé spécial peut effectuer les ventes librement et sans en référer à la direction (C. E. 24 octobre 1930). Il ne paraît pas inutile de donner un aperçu de la jurisprudence rendue en matière de contribution des patentes dans le cas de pluralité d'établissements entraînant l'application des droits fixes.

Ont été considérés comme possédant des établissements distincts :

— Un banquier qui possède dans une commune voisine de la ville où il exerce un bureau tenu par un employé et formant une succursale de la maison principale (C. E., 8 novembre 1867, R. O. 1987).

— Un fabricant de briques qui a, dans une commune autre que celle où est située sa briqueterie, un dépôt de tuiles et de briques avec un préposé spécial pour la vente (C. E., 28 mars 1860, R. O. 964).

— Un commissionnaire en marchandises qui, dans une localité autre que celle où est le siège principal de ses opérations, effectue des achats importants de marchandises, soit par lui-même, soit par l'entremise d'un préposé spécial, et y possède une maison d'où les objets achetés sont expédiés directement aux clients (C. E., 7 décembre 1897, R. O. 3.078).

— Un marchand de parfumerie en gros qui possède un local dans lequel un préposé spécial soumet des

échantillons aux clients, conclut des ventes, livre immédiatement les marchandises vendues quand l'approvisionnement le permet, et dans le cas contraire transmet à la maison principale le relevé des commandes (30 janvier 1898, R. O. 3.705).

Par application de ces principes, a été considérée comme établissement donnant lieu à la perception de l'impôt sur les B. I. C. l'agence ou la succursale que possède dans un port une compagnie de navigation maritime étrangère lorsque cette agence, à la tête de laquelle est placé un directeur, se livre pour le compte de la compagnie à des opérations commerciales consistant principalement dans la délivrance de billets, la réception d'ordres de transport et l'encaissement des sommes dues (C. E. 4 juillet 1924, R. O. 4.918). Il a été jugé, d'autre part, en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, qu'une entreprise qui possède en France une organisation pour la vente des produits qu'elle fabrique à l'étranger est redevable de ladite contribution (C. E., 19 décembre 1929, R. I. 2.790).

Le fait que le local serait loué au nom du préposé spécial, ou que dans ce local celui-ci exercerait pour son compte une autre profession, est sans influence sur le caractère d'établissement distinct.

Il en a été jugé ainsi pour une société qui place un lot de chaussures en dépôt chez une personne qui s'est engagée par contrat à ne pas vendre de chaussures fournies par des tiers et qui est rémunérée par une remise proportionnelle au montant de ses ventes (C. E., 25 janvier 1924, Lebon 1926, p. 998) pour une société étrangère qui est représentée en France par un agent chargé d'entreposer et de livrer les mar-

chandises moyennant une commission, alors même que le local ne serait pas loué au nom de la société et que le représentant y vendrait d'autres marchandises (C. E., 13 avril 1927, Lebon 1927, p. 504). La même solution a été adoptée en faveur d'une personne qui, dans une ville autre que celle où se trouvait son siège principal, est représentée par un agent commercial chargé des rapports avec la clientèle et occupant à cet effet un local spécial où sont reçus les acheteurs, et par un agent entrepositaire chargé de délivrer ou d'expédier les marchandises au vu de bons remis par l'agent commercial (C. E., 10 juillet 1906, R. O. 4.211).

De même, l'Administration des Contributions Directes a estimé qu'une compagnie de navigation italienne dont les bateaux s'arrêtent à époque fixe à Marseille, qui est représentée dans cette ville par un courtier de frêt patenté, lequel est chargé de recevoir les marchandises apportées par ses cargos de rechercher du frêt de sortie, de rédiger les divers documents, d'encaisser le frêt d'entrée et de sortie, de tenir la comptabilité relative aux opérations effectuées par l'armateur à Marseille et de choisir le personnel affecté à la manutention des marchandises est passible de l'impôt sur les B. I. C. à raison des opérations auxquelles elle se livre à Marseille par l'intermédiaire de ce courtier, encore bien qu'elle n'utilise aucun employé exclusif, qu'elle n'occupe aucun local spécial, soit dans les bureaux du courtier, soit sur les quais et que seul un écriteau apposé à la porte des bureaux du courtier de frêt la signale au public. (Réponse Barthe, député, J. O. 22 janvier 1930).

Les pouvoirs du préposé peuvent comporter quelques limitations. L'existence d'un établissement distinct est suffisamment établie dès l'instant où le représentant du commerçant possède les pouvoirs suffisants pour que la clientèle puisse traiter dans des conditions normales.

C'est ainsi que le caractère d'établissements distincts a été reconnu aux magasins gérés par des préposés spéciaux, bien que ces préposés ne passent aucun marché sans prendre les instructions de la maison principale (C. E., 5 février 1886, R. O. 3.494), à la succursale d'une banque où les opérations sont engagées et conclues par des préposés spéciaux à demeure, nonobstant la circonstance que lesdites opérations seraient faites sous le contrôle de l'établissement principal (C. E., 1er décembre 1899, R. O. 3.854), à une société qui, exploitant une maison de commission, possède dans une autre ville, où elle fait des achats considérables, une succursale dirigée par un préposé spécial, chargé de l'exécution des commandes, et où, en cas d'affaires importantes, l'un des associés se rend en personne pour traiter avec les fabricants (C. E., 19 mai 1882, R. O. 3.380); à plus forte raison en est-il de même pour un marchand de tissus en gros qui, indépendamment de sa maison principale, possède dans une autre ville un local ouvert aux acheteurs et tenu par un préposé spécial chargé des ventes et des recouvrements, alors même que la maison principale se réserverait la rédaction et l'expédition des factures (8 février 1878, R. O. 3.068); aux agences d'une banque qui reçoivent les ordres de bourse, paient des coupons, effectuent toutes opérations d'escompte, d'avances sur marchandises et sur

titres, alors même que certaines de ces opérations seraient soumises au contrôle ou à la ratification des directeurs de l'établissement principal (14 novembre et 23 décembre 1928, Dupont 1929, p. 278).

Lorsque le préposé n'a pas les pouvoirs nécessaires pour engager la société qu'il représente, il n'est pas possible de conclure à l'existence d'établissements distincts.

Il en est ainsi pour un bureau que possède dans un port, une société d'assurances maritimes lorsque son représentant n'a pas les pouvoirs nécessaires pour signer les polices d'assurances et souscrire les risques (C. E., 9 novembre 1932 « La Concorde », Seine-Inférieure). De même une société qui possède dans un port un représentant chargé d'identifier à l'arrivée des navires les marchandises destinées à cette société, d'assurer leur mise à quai, de payer les frais de manutention, de rechercher la clientèle, de recueillir les commandes, de les transmettre au siège social et, le marché conclu, de vérifier la régularité des traites, de délivrer la marchandise et de récupérer sur l'acheteur les frais de manutention et de quai, ne peut être regardé comme ayant dans ce port un établissement distinct dès lors que son représentant n'a pas les pouvoirs nécessaires pour conclure définitivement les contrats, et qu'il se borne à servir d'intermédiaire entre la clientèle et le siège social où la comptabilité se trouve centralisée (C. E. 1er mai 1931).

Le problème de l'établissement distinct présente une importance particulière en ce qui concerne les dépôts à la tête desquels sont placés des agents qui n'ont pas qualité pour engager l'entreprise; dans ces hypothèses, la question se pose de savoir si une

société qui donne à son préposé l'ordre de livrer tout ou partie des marchandises composant le dépôt qu'il gère doit être considéré comme disposant d'un établissement distinct.

Il a été jugé par le Conseil d'Etat, que ne présentaient pas le caractère d'établissements distincts, le préposé spécial faisant défaut :

— Un local servant exclusivement au dépôt des grains destinés à l'approvisionnement d'un moulin (C. E., 15 janvier 1875).

— Un local dans lequel un commerçant se borne à déposer temporairement des soufres et des farines.

Il faut en conclure que les dépôts constituent des établissements distincts dès que leur existence requiert une gestion pour leur conservation ou leur emploi. (Voir C. E., 23 janvier 1931, Société des moteurs Salmson) [1].

Ce principe nous conduit tout naturellement à examiner la situation des vitrines et des panneaux de publicité.

En matière de contribution des patentes, les vitrines ne peuvent être imposées que si elles ont le caractère de locaux. Il en est de même en ce qui concerne les panneaux servant à l'apposition d'affiches de publicité, d'annonces, de réclame, etc. (Solution Dupont, 1927, p. 376 et C. E., 27 janvier 1908, Dupont 1908, p. 103). Par un arrêt du 24 octobre 1930, le Conseil

---

(1) Ce principe peut être rapproché des dispositions du traité du 15 juillet 1931 passé entre la Suisse et l'Allemagne : « Le dépôt de marchandises par une entreprise de l'autre Etat en vue de leur transformation et réexpédition par le fabricant, ne constitue pas pour l'entreprise qui opère le dépôt un établissement stable. Toutefois, une telle entreprise est censée, même dans les cas de ce genre, avoir un établissement sitôt qu'elle entretient une installation permanente. »

d'Etat avait décidé que le locataire d'une vitrine située dans le hall d'un hôtel, et dans laquelle se trouvaient des objets destinés à la vente, était imposable au droit fixe dès l'instant que l'employé chargé de vendre les objets exposés pouvait être regardé comme un préposé spécial; mais, dans une espèce sensiblement identique à la précédente, la Haute Assemblée revenant sur sa façon de voir antérieure, a décidé que les vitrines dans lesquelles les commerçants exposent les objets dont ils font le commerce doivent être exonérées de patente lorsqu'elles ont pour destination de servir à la publicité (C. E., 12 janvier 1933, Société Henry à la Pensée); vu la minime importance des ventes et le caractère avant tout publicitaire de ces vitrines, il est possible de considérer qu'il n'y a pas établissement faute d'exercice d'une profession. Il reste bien entendu que les droits deviendraient exigibles dans le cas d'organisations de dépôts de primes où une personne agissant en qualité de préposé tiendrait à la disposition des clients un assortiment d'objets qu'elle leur remettrait en échange de timbres. Dans cette hypothèse, en effet, le magasin d'exposition participe à l'activité spéculative de l'établissement principal et il doit être considéré comme un établissement distinct.

De l'exposé fait ci-dessus, il paraît facile de définir la situation des voyageurs de commerce vis-à-vis de l'entreprise.

La situation fiscale des entreprises qui effectuent des opérations par l'intermédiaire de représentants est réglée différemment suivant les cas. Si le représentant se borne à recueillir des ordres et à les transmettre à sa maison sans engager celle-ci vis-à-

vis des clients et sans intervenir, ni pour la livraison des marchandises, ni pour le recouvrement des factures, l'entreprise étrangère ainsi représentée n'est pas considérée comme ayant un établissement distinct.

Par contre, si le représentant apparaît comme un véritable préposé, sa présence caractérise l'existence d'un établissement en France. Il en est ainsi tout d'abord lorsque le représentant est investi des pouvoirs nécessaires pour traiter directement avec la clientèle ou lorsqu'il dispose d'un stock de marchandises pour satisfaire habituellement aux commandes qu'il reçoit. A cet égard, il va de soi que le fait pour un représentant de posséder une collection sur laquelle il prélèverait occasionnellement et en cas d'urgence les objets nécessaires pour satisfaire un client, ne suffirait pas à lui seul à faire considérer l'intéressé comme un véritable préposé. Mais, en dehors de ces cas, certains indices permettent encore de faire considérer le représentant comme un préposé de la maison, par exemple : le fait pour la maison représentée de prendre à sa charge le loyer des locaux professionnels occupés par son représentant, les salaires du personnel qu'il emploie et les autres frais généraux qu'il peut supporter, l'apposition sur les locaux d'une enseigne ou d'une plaque portant le nom ou la raison sociale de l'entreprise représentée, la souscription au nom de l'entreprise de l'abonnement au téléphone. Il faut s'empresser d'ajouter que ces indices ne peuvent constituer qu'une présomption en faveur de l'existence d'un établissement stable; cette présomption est susceptible d'être infirmée par la preuve au moyen d'autres faits que la maison représentée n'est pas effectivement installée en France.

Sera donc passible de l'impôt en France une société étrangère établie à l'étranger qui fait fabriquer et livrer en France les commandes reçues par elle à la suite de publicité faite en France où elle possède un représentant qui surveille la fabrication, fait les envois et enregistre les recouvrements (Réponse Escudier, député, J. O. 16 février 1930). Une solution identique est intervenue en ce qui concerne une maison de représentation étrangère ayant en France un employé salarié qui reçoit les commandes et les distribue aux fabricants intéressés (B. O. C. D. 1933, page 80). (Voir également Réponse Taurines, député, J. O. 25 avril 1930). En particulier, doit être considérée comme exploitant un établissement en Tunisie une société française qui a dans ce pays un représentant rémunéré à la commission qui occupe un local loué à son nom, mais portant l'enseigne de la société, qui a qualité pour traiter avec la clientèle et établit les factures au nom de la société et qui est doublé par un employé payé par la société (Réponse Bureau, député, J. O. 18 février 1933).

Ces principes s'appliquent lorsqu'il s'agit de voyageurs de commerce, d'agents munis d'une procuration ou effectuant des ventes sur un stock appartenant à l'entreprise, etc... Il n'en est plus de même lorsque les entreprises effectuent leurs opérations par l'intermédiaire de commissionnaires et de courtiers. Ainsi il a été jugé que lorsqu'un fabricant établi en France se borne à faire vendre ses marchandises dans un pays étranger par l'intermédiaire d'une maison qui a une personnalité commerciale indépendante de la sienne, et sans posséder dans le pays aucune agence ni succursale où il vendrait lui-même les produits

qu'il fabrique en France, ce fabricant doit être considéré comme n'exploitant personnellement qu'une seule entreprise et c'est à bon droit qu'il est assujetti à l'impôt sur les B. I. C. à raison de la totalité des bénéfices réalisés par cette entreprise (C. E., 24 mai 1932, R. O. 5.797).

Section II

La rémunération du préposé

Il est évident, en effet, que si l'agent chargé des opérations commerciales agit en son propre nom, il ne peut plus être considéré, en principe, comme un préposé, un salarié de l'entreprise.

Cette remarque conduit à examiner la situation financière de l'agent considéré; cette analyse est d'ailleurs d'autant plus nécessaire que les opérations auxquelles se livrent les intermédiaires de commerce qui jouent désormais un rôle prépondérant dans les relations commerciales sont très variées tout en restant très voisines les unes des autres par leur nature et qu'il est parfois très difficile de ne pas les confondre.

Il convient tout d'abord de ne pas perdre de vue que le courtier se borne à transmettre les offres ou les demandes de ses clients et à constater la transaction commerciale intervenue sans se charger d'en assurer l'exécution. Il n'accomplit aucun des actes essentiels qui précèdent ou qui suivent la conclusion d'un contrat; il n'achète ni ne vend en son nom. Il peut jouir, à l'égard de ses clients, d'une indépendance à peu près complète et n'avoir pas à leur rendre de

compte, sa seule obligation consistant à s'efforcer de donner suite aux offres ou demandes qu'il a reçues d'eux. Aucun lien de subordination ne le lie donc à l'entreprise qu'il lui arrive de représenter et ses opérations revêtent un caractère de commercialité.

Le fait, pour un intermédiaire, d'agir pour son propre compte est également mis en lumière dans le cas d'un commissionnaire. Cet intermédiaire, en effet, traite les opérations en son propre nom et en endosse la responsabilité. Cette responsabilité est surtout très grande lorsque le contrat de commission est accompagné de la clause ducroire, par laquelle le commissionnaire garantit à son commettant l'exécution par des tiers des contrats qu'il doit passer avec eux. Le commissionnaire devient ainsi un « assureur de solvabilité », la prime consistant d'ailleurs dans l'augmentation du droit de commission; et si l'on remarque que sa responsabilité n'est pas subordonnée à la preuve de l'insolvabilité du tiers, qu'elle est engagée par cela seul que le tiers n'exécute pas le contrat en temps voulu (Paris, 4 décembre 1919, Le Dr. fin. 1920, p. 73), on voit qu'il s'expose à des risques très grands. La responsabilité du commissionnaire dépasse donc de beaucoup, en règle générale, celle que peut encourir un simple préposé de la société. D'ailleurs, les opérations d'un commissionnaire sont rangées par le Code de Commerce dans la catégorie des opérations commerciales. Cet intermédiaire est donc soumis personnellement aux impôts commerciaux : patente, impôt sur le chiffre d'affaires, et impôt sur les B. I. C.

La conséquence évidente de cet état de choses est que la rémunération de cet intermédiaire doit être

supérieure à celle de l'employé salarié. Cette remarque permet de mettre en évidence la fraude qui s'établit parfois à ce sujet.

Afin de pouvoir être considérée comme ne disposant pas d'un établissement distinct, une entreprise peut s'entendre avec un intermédiaire qu'elle chargera de traiter pour son compte des opérations commerciales. Mais, au lieu de lui laisser la responsabilité de ces opérations, la société prend les risques à sa charge, le droit de commission étant en contre partie fixé à un taux inférieur à celui adopté normalement.

A l'inverse, le fait que l'intermédiaire perçoit ses commissions dès l'instant où les opérations sont conclues, même si les tiers n'exécutent pas ces dernières, peut être opposé dans une certaine mesure aux entreprises qui prétendent avoir un établissement à l'étranger.

Ce n'est donc que par une étude attentive des conditions fixées dans les contrats ou de la correspondance échangée qu'il sera possible de déterminer la qualité exacte des représentants par rapport à l'entreprise. Il est possible de poser comme règle générale que tout intermédiaire dont le mode de rémunération (rémunération normale pour les services rendus selon la pratique du lieu de sa résidence) ne comporte pas un risque commercial, ou qui n'est ducroire que pour une infime partie de ses opérations (voir C. E., 11 janvier 1929, Compagnie Française des Métaux) ou encore dont les occupations présentent un certain caractère d'exclusivité et laissent apparaître un lien de subordination, devra être considéré comme un préposé spécial.

Les opérations de l'intermédiaire comportent un risque particulièrement grand lorsque cet agent va jusqu'à acheter la marchandise pour son propre compte et en devient ainsi propriétaire. Dans ce cas, il est bien certain que l'entreprise ne peut être considérée comme ayant un établissement (C. E., 25 juillet 1929). Cette conclusion est nettement mise en évidence par une jurisprudence récente relative aux distributeurs d'essence.

Lorsqu'une société possède dans une commune un appareil distributeur d'essence géré par un marchand détaillant qui paie l'essence après en avoir effectué la vente au prix fixé par ladite société et qui est rémunéré par une remise proportionnelle au nombre d'hectolitres vendus, elle doit être regardée comme possédant dans cette commune un dépôt de marchandises géré par un préposé spécial (C. E., 14 novembre 1930, R. O. 5.501). Il en est de même lorsque l'appareil est placé sous la surveillance d'un dépositaire qui effectue les ventes d'essence pour le compte de la société, aux prix et sous les dénominations qu'elle lui indique, qui lui adresse périodiquement le compte rendu des quantités vendues, ainsi que les sommes encaissées, et qui est rémunéré au moyen d'une commission proportionnelle aux ventes (C. E., 28 novembre 1930). Mais une société qui possède un appareil distributeur d'essence qu'elle met, gratuitement ou par acte de location, à la disposition d'un marchand détaillant, ne saurait être regardée comme ayant un établissement distinct, lorsque ce commerçant ne peut être considéré eu égard aux conventions intervenues, comme le préposé spécial de la société. Il en est ainsi, notamment lorsque le détaillant n'est

pas tenu d'après le contrat qu'il a passé avec la société de vendre l'essence à un prix imposé, qu'il en devient propriétaire, et en opère la vente aux consommateurs, pour son compte et à ses risques et périls, alors même qu'il bénéficierait d'un escompte en cas de paiement immédiat de l'essence livrée par la société, et que celle-ci accepterait, en cas de baisse des prix de détail, la perte en résultant sur une quantité d'essence au plus égale à la contenance de la citerne de la pompe.

C'est cette même idée d'acceptation d'un risque commercial qui a conduit la Haute Assemblée à juger que ne peut être considéré comme établissement distinct, un bureau auxiliaire qu'une entreprise de pari mutuel urbain a concédé à un exploitant de café, dès lors qu'en vertu du contrat qu'il a passé avec ce commerçant, celui-ci reste responsable des erreurs, vols, détournements et pertes susceptibles de se produire, qu'il conserve une personnalité professionnelle indépendante, et qu'il doit ainsi être regardé comme exerçant pour son compte, une profession de même nature que celle qu'exerce ladite entreprise dans ses propres agences (C. E., 12 novembre 1934, Dupont 1935, p. 34).

Ces mêmes considérations ont motivé un arrêt par lequel le Conseil d'Etat a jugé que ne peut être regardé comme le préposé spécial d'un industriel et le gérant d'un établissement distinct un tiers qui, s'il a l'exclusivité de la représentation et de la vente, dans une région déterminée, des produits de cet industriel, et s'il est rémunéré uniquement par des remises proportionnelles aux opérations qu'il traite, a, dès leur réception en gare, la charge des marchan-

dises livrées, et supporte tous les risques y afférents (C. E., 10 février 1936, Griffaton, Loire-Inférieure).

Cette solution est générale; donc, pour que l'on puisse considérer une personne comme préposée d'une entreprise, il est nécessaire qu'en plus de ses pouvoirs d'engagement et de gestion, elle n'ait pas de personnalité professionnelle distincte, et que son contrat ne puisse l'exposer à un risque commercial pouvant aller jusqu'à la perte.

On peut affirmer, en conclusion de cette section, que le taux de rémunération du préposé présente une très grande importance, puisqu'étant en rapport direct avec la responsabilité encourue, il permet de discerner la qualité réelle de l'intermédiaire.

Il ne faudrait pas cependant se hâter de conclure de l'infaillibilité de ce critérium, car les sociétés peuvent prendre les pertes à leur charge par des contre-lettres aux contrats intervenus.

Ainsi qu'il l'a été dit incidemment ci-dessus, le mode de rémunération importe peu; la circonstance que les ventes seraient faites, non par un employé à appointements fixes, mais par un représentant rémunéré au moyen de remises proportionnelles, n'empêche pas l'existence d'un établissement distinct (C. E., 8 juillet 1898, Lebaudy, Côtes-du-Nord).

Section III

La permanence du préposé

Dans la très grande majorité des cas, l'activité du préposé spécial revêt un caractère de permanence, car on se trouve en présence d'immobilisations qui

exigent une surveillance continue. Parfois l'agent d'une entreprise n'est pas présent d'une façon continuelle; il ne faudrait cependant pas lui refuser la qualité de préposé spécial pour ce seul motif. Il suffit, en effet, que le préposé soit à la disposition de la clientèle, soit certains jours (C. E., 23 décembre 1910. R. O. 4.385), soit pendant certaines saisons (10 novembre 1882, R. O. 3.381).

Il a été jugé également, en matière patente, que la présence effective du patentable ou de son préposé n'est pas indispensable. C'est ainsi qu'est imposable un commerçant établi à l'étranger, qui possède dans les docks d'une ville française, un emplacement spécial servant de dépôt pour ses marchandises, lesquelles sont reçues et livrées par le personnel des docks, suivant ses ordres (C. E., 29 mai 1911).

Il faut, toutefois, que le caractère de permanence existe pour que l'on puisse conclure à l'existence d'un établissement distinct.

Ainsi possède un établissement distinct, un boucher qui possède un étal permanent sous la halle d'une commune (C. E., 1er juillet 1867), le marchand qui a une place fixe louée à l'année (C. E., 14 juin 1861). Au contraire, ne possède pas d'établissement distinct, le banquier qui, pour le service de sa maison de banque, se rend les jours de marché dans une commune où il ne possède pas de bureau permanent (C. E., 25 mars 1870, R. O. 2.320). Pour ces mêmes motifs, est soumis à l'impôt sur tous ses bénéfices, un agent maritime ayant sa maison en France et exécutant des travaux à l'étranger sans y avoir de succursale, et en y envoyant seulement une personne détachée de sa

maison (Réponse à Lemière, député, J. O. 19 janvier 1927).

Dans la pratique, des difficultés sont soulevées au sujet de la permanence en ce qui concerne les chantiers.

Il a été jugé que constituait un établissement distinct, le chantier que possède un entrepreneur de travaux publics, dans la ville où il a fait agréer auprès de l'Administration, conformément aux clauses du cahier des charges, un représentant résidant sur place, de façon permanente, et muni de pouvoirs suffisants pour assurer la marche générale des travaux (C. E., 27 mars 1931, Chouard). Mais, en l'espèce, cet agent embauchait les ouvriers, passait les sous-marchés avec de petits entrepreneurs, et représentait son patron devant certaines juridictions.

En principe, l'entrepreneur doit être considéré comme ayant un établissement distinct dans chacune des communes autres que celles de la direction générale de l'entreprise, où il possède un centre d'installations, comprenant bureaux, ateliers et chantiers, où s'effectue l'ensemble des opérations que comporte normalement l'entreprise de travaux publics, et où réside de façon permanente un préposé spécial fondé de pouvoirs (C. E., 27 juin 1924).

Il résulte toutefois de l'orientation actuelle de la jurisprudence en cette matière qu'il y a lieu de prendre en considération le rôle du préposé bien plus que le caractère de permanence du chantier. C'est ainsi qu'un entrepreneur de travaux publics doit être considéré comme ayant un établissement dans la commune où, pour l'accomplissement de ses travaux, il possède un centre d'installation avec un repré-

sentant muni de pouvoirs pour assurer la marche générale des travaux, alors même que les achats de matériel seraient effectués par le siège social et que la correspondance commerciale serait centralisée au siège de la société (C. E., 15 mars 1929, Gaz. Pal. 1929, p. 830).

Il ne faut cependant pas pousser trop loin le principe actuel en vertu duquel la profession d'entrepreneur consiste essentiellement dans les actes d'exécution des travaux et non dans les opérations commerciales qui les suivent ou qui les précèdent, car il pourrait conduire à des solutions d'une excessive fiscalité. (Voir notamment C. E. 25 juillet 1929. 27 juin 1930, 5 mars 1930). Ainsi, un simple atelier de montage en France n'est pas susceptible de motiver une imposition, et lorsqu'il est stipulé dans les marchés passés par un fabricant installé à l'étranger et les industriels français auxquels il vend ses machines, que la vente est conclue au lieu de la fabrication, c'est-à-dire à l'étranger, et que les marchandises voyagent aux risques et périls de l'acheteur, la circonstance que le fabricant fait procéder en France au montage des appareils vendus, par des ouvriers de son usine étrangère, ne suffit pour qu'il soit possible de le considérer comme disposant en France d'une véritable installation. De même, n'est pas imposable une entreprise étrangère qui a fait procéder en France au montage des fours à coke qu'elle a vendus à une société française, dès lors que les travaux ont été effectués conformément aux plans et à l'aide des éléments déterminés à l'étranger, que l'ingénieur préposé à leur surveillance n'avait aucune qualité pour engager la société ou pour traiter en son nom,

et qu'ainsi l'opération du montage des fours qui a consisté uniquement dans l'exécution matérielle des contrats conclus à l'étranger, n'a comporté l'installation d'aucun établissement de la société étrangère sur le territoire français (C. E. 20 juillet 1933, R. O. 6.023).

Les principes ainsi dégagés permettent de critiquer la solution adoptée en ce qui concerne l'imposition aux B. I. C. des entreprises étrangères vendant en France sur appel d'offres ou par adjudication.

L'Administration des Contributions Directes distingue, en effet, deux séries d'hypothèses : si les opérations ne sont effectuées qu'avec des personnes ou entreprises privées, la maison étrangère n'est pas passible de l'impôt B. I. C., lorsqu'elle n'a pas d'établissement en France. Si, au contraire, cette maison passe des marchés de fournitures avec des Administrations publiques, elle est tenue de faire élection de domicile en France pour l'exécution de ces marchés, et est de ce chef considérée comme ayant un établissement dans notre pays. (*Solution administrative*). Il apparaît immédiatement que cette dernière solution est trop rigoureuse, et qu'elle n'est pas conforme au principe de territorialité basé sur des éléments réels et matériels qui est à la base de notre législation.

Cette solution s'inspire nettement de l'arrêt du 21 juillet 1935, rendu en matière de contribution des patentes. Dans cette espèce, il s'agissait d'une entreprise dont le siège était situé à l'étranger où la vente avait été conclue et où les marchandises avaient été livrées. Les marchés signés à l'étranger n'étant devenus définitifs que par les signatures données en France du représentant du Ministre des Travaux

publics, il a été décidé que les marchés devaient être regardés comme conclus en France, et que l'entreprise devait être considérée comme ayant exercé de ce chef en France un commerce la rendant passible de l'impôt.

Il est bien certain que cette solution s'inspire de considérations pratiques, et que le Conseil d'Etat a surtout voulu ne pas défavoriser les fournisseurs français.

c) COMPTABILITE PARTICULIERE

Au début de cette étude, il a été question d'une troisième condition, l'existence d'une comptabilité particulière. Il ressort de l'exposé fait ci-dessus, que cette condition n'est pas essentielle et qu'elle vient simplement, dans certains cas, renforcer le critérium du préposé spécial. (Voir également C. E. 24 mai 1878, R. O. 3.067; 21 juin 1901, R. O. 3.865).

Remarque relative à la notion d'établissement en ce qui concerne les Professions Industrielles qui se présentent sous la forme de centres de fabrication

En ce qui concerne ces professions industrielles, les principes retenus pour l'assiette de la contribution des patentes peuvent également servir de guide pour l'établissement de l'impôt sur les B. I. C.

Conformément aux principes déjà exposés, on ne considère pas comme formant des établissements, les emplacements, chantiers, magasins et autres locaux

de quelque nature qu'ils soient, servant uniquement au dépôt des matières premières, du combustible, des machines au repos, des produits fabriqués, ni même les ateliers où des ouvriers sont occupés à la construction, à l'entretien ou à la réparation de l'outillage. En général, on ne peut établir le droit fixe que sur les parties des établissements industriels où sont mis en action des éléments tels que feux, fours, chaudières, cuves, fosses, brosses, métiers, etc...

Mais, tandis que pour les professions commerciales, le critérium de l'établissement distinct réside dans les pouvoirs d'engagement du préposé spécial, en cette matière, il n'est pas nécessaire de rechercher si l'atelier ou l'usine correspond à un centre d'opérations commerciales proprement dites.

A l'origine, sans doute (Cf Instruction de 1831), on considérait comme formant un seul établissement, un ensemble d'ateliers, d'usines et de bâtiments renfermés dans une même clôture de murs, de grilles, ou situés dans un même lieu, dits affectés à des travaux de même nature ou de nature différente, concourant à un même résultat industriel, lorsque d'ailleurs les travaux exécutés pour le compte du même individu, ou de la même société, étaient placés sous une seule et même direction; mais, si les usines étaient situées dans des lieux différents et si surtout, chaque usine était soumise à une surveillance, à une direction, à une comptabilité de nature à lui donner un caractère spécial d'unité, on comptait autant d'établissements qu'il y avait d'usines. Le Conseil d'Etat avait d'ailleurs rendu quelques arrêts qui tendaient à faire du centre des opérations commerciales le siège de l'établissement passible du droit fixe.

Mais par la suite, ce tribunal administratif statuant en assemblée générale, a précisé dans un arrêt de principe la doctrine dont il y a lieu de s'inspirer en pareille matière (24 mars 1911, Forest et Cie) :

« Considérant que d'après le tarif du tableau C annexé à la loi du 15 juillet 1880, les industriels du tissage de soie et du dévidage du fil sont assujettis au droit fixe en raison du nombre des métiers et des broches mis en action, qu'ainsi l'exercice de ces professions tel que l'entend la loi des patentes consiste essentiellement dans les actes de fabrication et non dans les opérations commerciales qui les suivent ou qui les précèdent, que par suite l'usine où est effectuée la fabrication a le caractère d'un établissement au sens de l'article 8 de la loi du 15 juillet 1880, alors même que les achats d'outillage et de matières premières et la vente des produits fabriqués ont lieu sur un autre point.

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'usine exploitée exécute l'ensemble des opérations que comporte le tissage de la soie et le dévidage du fil; qu'elle est placée sous l'autorité d'un agent responsable chargé de la direction de la fabrication, que dès lors c'est par une exacte application... »

Conformément à cette jurisprudence, possèdent des établissements distincts :

— Un fabricant de faïence qui a sa manufacture dans une commune et dans une autre un moulin à broyer affecté au service de cette manufacture (C. E., 25 juillet 1860).

— Celui qui exploite une fabrique de fécule et une papeterie, alors même que les produits de la première

usine seraient utilisés dans la seconde (C. E., 27 juillet 1883, R. O. 3.449).

Constituent également des établissements distincts :

— L'usine qui crée l'ensemble des opérations que comporte la production de l'énergie électrique (C. E., 11 juillet 1926, R. O. 5.091).

— L'atelier dans lequel est effectué l'ensemble des opérations de la profession de fourreur, encore bien que les peaux travaillées subissent ailleurs les opérations d'apprêt et de lustrage, et que certains vêtements reçoivent ailleurs un complément de fabrication (C. E., 17 mars 1925).

Par contre, ne possède pas un établissement distinct, l'exploitant d'une fabrique de verres de lunettes et de montres qui possède dans des communes voisines de celles où est située sa fabrique, des ateliers où s'exécute une partie seulement des opérations nécessaires à la fabrication (C. E., 19 juin 1862).

En réalité, en notre matière, cette distinction perd beaucoup de son intérêt, car dans les hypothèses de ce genre on se trouve en présence d'établissements de fabrication intermédiaires ou secondaires, auxquels est attribuée une partie du bénéfice de fabrication afférent à l'objet fini.

CHAPITRE III

Les Établissements générateurs de bénéfices

Lorsqu'on se trouve en présence d'opérations commerciales ou industrielles entièrement effectuées en France ou à l'étranger, dans des établissements distincts, la question des bénéfices réalisés dans notre pays peut être rapidement résolue.

Il n'en est plus de même lorsqu'on se trouve en présence d'organismes qui ne font que concourir dans une mesure limitée à la formation d'opérations définitives, ou qui ne constituent qu'une branche de l'opération principale. Ces établissements, en effet, créent un produit, en augmentent la valeur ou le vendent ensuite, mais les bénéfices et les pertes n'apparaissent qu'au moment de la vente et sont subordonnés à un degré plus ou moins grand, à l'efficacité des autres établissements en jeu.

La majorité de la doctrine [1] estime qu'une entreprise ne peut être imposée en France que si elle est susceptible de réaliser effectivement et de manière

(1) Allix et Lecercle : *L'Impôt sur le revenu* 1926, T. I, p. 411; Bocquet, T. II, p. 112; Rosier : *Revue des Contributions* 1928, p. 128; Guérandel, Rec. Quest. Fisc. 1929, p. 242; Wahl, Jurisc. Clas. Fisc. Div. 22, p. 4.

définitive, des bénéfices dans notre pays. La réalisation du bénéfice ne pouvant être constatée qu'à la suite d'une vente, d'un échange ou d'une façon générale d'une transaction suivie du consentement des deux parties, il s'ensuit qu'on ne saurait imposer les profits dès l'achat ou la fabrication, et que les établissements situés en France, dont l'activité se limite à l'une ou l'autre de ces opérations, doivent échapper à l'impôt.

La complexité du problème se trouve augmentée du fait que les entreprises peuvent posséder des établissements qui ne produisent, ni ne vendent des marchandises, mais qui contribuent indirectement à leur acquisition ou à leur vente comme par exemple, des bureaux d'étude, des bureaux de statistiques ou des magasins d'exposition.

Au sens de la loi fiscale française [1], le caractère d'établissement appartenant en principe à tout organisme industriel et commercial installé à demeure et possédant une autonomie propre, l'Administration des Contributions Directes a soutenu, contrairement à la doctrine, que l'impôt B. I. C. est susceptible d'être

---

(1) Il ne paraît pas inutile de donner un rapide aperçu des solutions particulières adoptées par quelques pays étrangers.

Angleterre. — Les entreprises qui résident dans le pays sont imposables pour la totalité de leurs bénéfices. Mais lorsqu'une d'elles fabrique des marchandises à l'étranger et les revend dans le Royaume-Uni, la règle générale n° 12 de l'income tax, lui donne la faculté de n'être imposée que sur le « bénéfice de vente réalisé en Angleterre ». En ce qui concerne les entreprises non résidentes, la jurisprudence considérait à l'origine, qu'il n'y avait réellement exercice d'un commerce qu'au seul endroit où les bénéfices étaient touchés, attendu que quel que soit le lieu d'établissement d'un marchand, les affaires de ce dernier doivent nécessairement s'étendre à plusieurs places soit pour l'achat, soit pour la vente; il ne pouvait par suite y avoir d'imposition dans le

établi même dans le cas où les établissements ont simplement pour objet l'achat, la fabrication ou la prestation de services.

Il n'y a donc pas lieu de distinguer si les opérations sont principales ou secondaires; si étroit que puisse

---

Royaume-Uni dès lors que l'établissement qui encaissait les revenus se trouvait dans un pays étranger.

Ce principe continue à être observé en ce qui concerne les bureaux d'achat, mais la jurisprudence estime actuellement, qu'un non résident est imposable pour les bénéfices tirés de l'exercice dans le Royaume-Uni, d'un commerce ou d'une industrie, le critère principal d'un commerce ou d'une industrie étant la conclusion de contrats dans le pays.

Bien qu'aucune disposition ne prévoie, dans le cas d'un non résident, la division du bénéfice en bénéfice de vente et bénéfice de fabrication, la réciproque de la règle n° 12 précitée est admise.

Inde britannique. — Tout le revenu tiré de toute activité commerciale ou industrielle dans l'Inde britannique est attribuable à ce pays : « Le bénéfice, bien qu'il puisse être calculé à l'avance, par évaluation ou de toute autre manière, n'est pas réalisé avant que soit fixé le prix, et ce n'est que lorsqu'un article est vendu, que l'ensemble du bénéfice se trouve réalisé pour la première fois. Le simple achat de marchandises dans l'Inde britannique a un rapport trop lointain avec les bénéfices réalisés, pour justifier la conclusion qu'une partie de ces bénéfices doit être considérée comme réalisée dans le pays. »

Le caractère absolu des dispositions légales a été tempéré par les tribunaux qui ont autorisé la déduction d'une commission sur la vente à l'étranger de marchandises fabriquées ou achetées dans l'Inde britannique.

Ainsi donc, l'Inde impose en principe tout le bénéfice résultant de la vente de marchandises, lequel est d'ailleurs considéré, non seulement comme réalisé, mais encore perçu dans l'Inde.

Australie. — Par un jugement particulièrement important (Commissaire des Contributions contre Kirk), le Conseil Privé britannique a reconnu le principe d'après lequel le revenu peut être acquis ou réalisé du fait de l'extraction des matières premières et de la fabrication des marchandises dans un ressort fiscal, bien que les marchandises soient vendues dans un autre.

Il a distingué quatre opérations dans la réalisation du revenu :

1° L'extraction de la matière; 2° la transformation de celle-ci en une marchandise, ce qui constitue une opération de fabrication; 3° la vente de la marchandise; 4° l'encaissement du produit de la vente, chacune de ces opérations constituant

être le lien qui les rattache les unes aux autres, l'impôt est territorial et atteint nécessairement les bénéfices des établissements sis en France.

C'est ainsi qu'ont été déclarés imposables « les succursales. comptoirs, bureaux d'achat, usines de fabrication et autres sièges d'opérations génératrices de bénéfices ».

Bureaux d'Achat

Par « bureaux » ou « maisons d'achat », il faut entendre des établissements qui permettent aux personnes et sociétés qui les créent d'acheter directement aux producteurs, les marchandises ou matières premières nécessaires à l'approvisionnement de leurs magasins de vente ou des usines qu'elle possèdent à l'étranger.

L'Administration des Contributions Directes a toujours soutenu que dès l'instant où elles possèdent en France un bureau d'achat, installé en vue de leurs opérations commerciales, les maisons étrangères se trouvent comme les autres entreprises ayant en France des installations commerciales. dans le cas

---

des stades nécessaires qui aboutissent à la réception d'une somme d'argent, et le revenu étant cette somme d'argent, moins les dépenses effectuées à tous les stades.

Etats-Unis d'Amérique. — Le « Revenue Act » des Etats-Unis connaît la répartition du bénéfice entre la vente et la fabrication, mais attribue au lieu de vente, tout le bénéfice de la vente et de l'achat.

Indes Néerlandaises. — Dans la jurisprudence des Indes Néerlandaises, on constate un effort scientifique tendant à séparer, sous forme d'un pourcentage, le bénéfice de vente du bénéfice d'achat, d'une part, et le bénéfice de vente du bénéfice de fabrication, d'autre part, d'après l'importance relative que présentent ces opérations du point de vue économique.

d'être soumises à l'impôt B. I. C. (Réponse Rognon, député, J. O., 11 août 1923, etc...) (en matière de patente, voir C. E. 16 janvier 1853; 19 février 1863; 26 juin 1885).

Les premières contestations s'élevèrent lors de l'établissement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

Le Conseil d'Etat décida par un arrêt du 4 janvier 1928, R. I. 2.215, qu'une société qui se bornait à acheter en France des produits qu'elle vendait dans un établissement situé au Brésil était, à bon droit, imposée à la contribution extraordinaire, à raison de la partie de son bénéfice total afférente aux opérations qu'elle effectuait en France, le bénéfice total rémunérant, en effet, aussi bien la partie des opérations effectuées dans notre pays que le surplus des opérations de la société.

Par contre, le Conseil de Préfecture de la Seine statuant contrairement à l'avis de l'Administration des Contributions Directes, avait admis que n'est pas imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la société étrangère qui possède en France un bureau uniquement destiné à exécuter les ordres de la maison étrangère, soit pour les achats en France de marchandises diverses, soit pour des ventes de marchandises expédiées de l'étranger en France, attendu que les opérations faites dans ce bureau ne donnent lieu à prélèvement d'aucun bénéfice et à la perception d'aucune commission (Arrêté du 5 septembre 1928, R. I. 2.487).

La thèse de l'imposition des bureaux d'achats a été finalement confirmée par le Conseil d'Etat, par un arrêt du 14 février 1930, R. I. 2.858.

Cette décision est ainsi motivée : « Considérant que, si la société X..., dont le siège se trouvait en Egypte, ne possédait en France en 1918, qu'un comptoir qui était placé sous la direction d'un préposé spécial et où il était procédé pour son compte à l'achat de marchandises en vue de la revente, une telle exploitation constituait par elle-même une entreprise commerciale, que si la revente des marchandises ainsi acquises sur le territoire français n'avait lieu qu'à l'étranger, le bénéfice qui en résultait était dû pour partie aux conditions d'achat, que dès lors dans la mesure où il provenait d'opérations effectuées par le comptoir dont il s'agit, le gain de la société X... devait être regardé, bien que l'encaissement des fonds n'eut lieu qu'à l'étranger, comme réalisé en France. »

La majorité de la doctrine [1] se prononce contre l'imposition des maisons d'achat.

La *Gazette du Palais* (27 novembre 1928) estime que l'impôt cédulaire ne se légitime juridiquement que si l'on se trouve en présence de bénéfices et de bénéfices réalisés en France. Or, de pures opérations d'achat, les seules qui aient lieu en France, ne sont pas susceptibles en elles-mêmes de produire des revenus. Le fait générateur du bénéfice est la vente; par suite, si la vente a lieu hors de France, le bénéfice doit échapper à l'impôt.

Certains possesseurs de maisons d'achat avaient soutenu pour échapper à l'imposition, que les opérations d'achat qu'ils effectuaient en France, n'y étant

---

(1) Allix et Lecercle. T. I., p. 411; Bocquet. T. 2, p. 112; Guérandel, Rec. Quest. Fisc. 1929, p. 242; Rosier, *Revue des Contributions* 1928, p. 128.

suivies d'aucune vente, n'avaient pas un caractère commercial. Cette argumentation ne peut être retenue, attendu que l'article 632 du Code de commerce répute acte de commerce tout « achat de denrées et marchandises pour les revendre, soit en nature, soit après les avoir travaillées ou mises en œuvre » sans poser comme condition que la revente ait lieu en France.

D'autres prétextaient qu'ils ne pouvaient produire la déclaration de bénéfice appuyée du résumé du compte « Pertes et Profits », ou d'un état de bénéfices, leurs comptoirs d'achat n'ayant pas de comptabilité distincte, et leurs écritures se bornant à l'inscription des achats et des frais généraux de l'agence. Ce motif n'est évidemment pas valable, car il est possible aux entreprises de déterminer le bénéfice procuré par le bureau d'achat, et elles ne sauraient par suite, pour de simples raisons comptables, éluder le paiement de l'impôt.

MM. Durand et Bourrel (Impôts sur les revenus, p. 118), ont mis en avant une théorie assez ingénieuse pour soutenir l'imposition des bureaux d'achat. Elle consiste à décomposer le cycle des opérations industrielles ou commerciales qui font l'objet d'une entreprise. L'entreprise qui possède un bureau de vente à l'étranger et un bureau d'achat en France, exerce en réalité deux professions; le cumul de ces professions permet d'augmenter le chiffre de ses bénéfices. Ainsi donc, exercer une profession, c'est poursuivre l'exécution d'un certain nombre d'opérations dans les meilleures conditions possibles, chacune d'elles portant en soi l'idée d'une spéculation, d'un profit éventuel. La conséquence qui en découle, c'est que l'achat

constitue aussi bien que la vente, l'une des opérations génératrices du bénéfice, et que le bénéfice final est constitué par l'excédent du bénéfice brut donné par le compte d'exploitation sur l'ensemble des frais généraux. Sans doute, ce bénéfice final est le seul qui compte pour l'exploitant, mais en vertu du principe de la territorialité de l'impôt, il ne saurait en être de même, le résultat à retenir ne devant pas être modifié par les répercussions avantageuses ou non, des opérations passées à l'étranger.

Cette thèse qui approuve la jurisprudence du Conseil d'Etat ne paraît pas convaincante, et il est bien difficile de reconnaître à la jurisprudence administrative une base juridique.

Le texte légal, en effet, stipule que l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, et non que l'impôt frappe les bénéfices des professions industrielles ou commerciales exploitées en France. Or, il est bien certain que c'est la vente seule qui permet la réalisation d'un profit. La constitution de stocks achetés dans des conditions favorables contient sans doute un gain en germe, mais cette espérance peut se trouver détruite par un cas fortuit. Ce n'est qu'au moment de la vente que le profit sur achat se trouve consolidé. La logique devrait donc entraîner la taxation des profits au lieu de leur réalisation, c'est-à-dire là où les opérations commerciales aboutissent à un profit certain et déterminé.

D'ailleurs, ce bénéfice à l'état latent constitue-t-il bien un bénéfice au sens fiscal du mot? Il semble bien que le profit sur achat équivaut à un simple « manque à perdre »; or, on ne saurait considérer

comme un bénéfice ce qui n'est qu'un « manque à perdre » puisqu'on ne considère pas comme une charge un simple « manque à gagner ».

L'illégalité de la taxation des bureaux d'achat apparaît lorsqu'on remarque que la caractéristique essentielle de l'impôt moderne sur la profession commerciale et industrielle, est d'être assis sur le revenu réel que procure une entreprise. Par suite, si l'on taxe un bénéfice non encore réalisé, on fait abstraction des résultats réels, et l'on peut arriver à imposer des bénéfices inexistants. D'ailleurs, la détermination des bénéfices taxables sera faite d'une façon arbitraire, à l'aide d'indices extérieurs; au surplus, les opérations de vente pouvant être séparées des opérations d'achat par un laps de temps très grand, on en arrivera à taxer par anticipation des bénéfices présumés.

La solution admise par l'Administration, a pour objet, en réalité, de protéger le commerce français. On lit, en effet, dans une réponse ministérielle à M. Rognon, député (J. O., 4 août 1923) : « L'exonération des maisons d'achats aboutirait à placer les négociants étrangers qui, par l'installation de bureaux d'achats, se constituent leurs propres exportateurs, dans une situation plus favorable que les maisons françaises d'exportation. »

Il est certain que le Conseil d'Etat s'est rallié pour ces raisons pratiques à la thèse de l'Administration. La rédaction de ses arrêts reste vague, et la Haute Assemblée a bien vite abandonné l'expression « le bénéfice des maisons d'achat peut être considéré comme réalisé en France », qui donnait lieu à une juste critique, pour se contenter d'indiquer que :

« les bénéfices réalisés à la suite des ventes conclues à l'étranger rémunèrent aussi bien la partie des opérations faites en France, que le surplus des opérations effectuées à l'étranger. »

Bien entendu, il faut pour que l'impôt soit applicable, que la maison étrangère ait en France, un véritable établissement chargé de ses achats. Ainsi, n'est pas imposable une société qui, fabriquant et vendant exclusivement hors de France, a procédé dans notre pays à l'achat de matières premières nécessaires à l'exploitation de ses usines, dès lors qu'il n'est pas établi que ces opérations d'achat aient été l'œuvre d'un organisme spécialement constitué à cet effet, ni que les services centraux de ladite société groupés au siège social en France, aient fonctionné comme un bureau d'achat (C. E. 24 février 1933, R. I. 3.910). De même ne peut être considéré comme un véritable bureau d'achat soumis à l'impôt, le siège social d'une société qui constitue un simple organe de transmission des ordres d'achat d'une maison de vente sise à l'étranger, et des livraisons consécutives à ces ordres (C. E., 27 octobre 1933, R. I. 4.102).

La jurisprudence découlant de ces deux arrêts n'est pas applicable au cas de sociétés coloniales qui ont installé sur le territoire métropolitain un véritable bureau d'achat chargé de recevoir les commandes d'approvisionnement du siège social colonial, d'appeler les fournisseurs, de soumettre leurs prix au siège, de passer d'ordre et pour le compte dudit siège les commandes d'outillage ou de matières premières destinées uniquement aux entreprises extérieures (Réponse Cointreau, député, J. O., 24 février 1934).

L'imposition est encore susceptible d'être établie

dans le cas d'une entreprise étrangère ayant en France un acheteur attitré qui exerce sa profession dans un bureau loué par lui en son nom personnel et portant à l'extérieur une plaque à son nom seul, qui est rémunéré par une somme fixe annuelle et supporte tous les frais engagés en France, mais qui est néanmoins subordonné à la maison et doit par suite être considéré comme son employé salarié (Réponse Taurines, sénateur, J. O. 24 mars 1933).

Usines de Fabrication

Par un arrêt en date du 22 juillet 1921 rendu en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, le Conseil d'Etat a jugé que les ateliers de cette nature constituent des « entreprises exploitées en France » et, par suite, que les bénéfices qu'ils sont susceptibles de procurer doivent être imposées en France.

L'Administration des Contributions Directes a déclaré que sont imposables les usines de fabrication destinées à alimenter des établissements de vente exploités à l'étranger par une même entreprise (Inst. Générale, 31 janvier 1928, n° 11) et que l'industriel français propriétaire de maisons de commerce à l'étranger où il vend des produits fabriqués par lui en France doit être imposé sur les profits qui proviennent des produits fabriqués par son usine, sans être imposable à raison des bénéfices réalisés par ses maisons à l'étranger (Réponse à M. Dollat, député, question n° 7.879 du 5 mars 1930).

Dans le cas d'une société chargée de dresser par photographie aérienne des plans de territoires étran-

gers, opérations qui nécessitent sur les lieux l'installation d'une véritable entreprise sous l'autonomie de directeurs ayant tous pouvoirs nécessaires, et le recours aux laboratoires et ateliers sis en France pour la révision des clichés et l'établissement des plans, le Conseil d'Etat a décidé que cette entreprise ne saurait être assujettie à l'impôt sur les B. I. C. à raison de la totalité de ses bénéfices, mais seulement pour la part de bénéfices provenant des seules opérations effectuées en France (15 décembre 1933, R. I. 4.122).

Or, que faut-il entendre par bénéfice de fabrication? C'est la plus-value résultant des opérations de transformation. Le bénéfice de fabrication est égal à la différence entre le coût de l'opération, si elle était confiée à autrui, et le coût effectif de ces mêmes opérations effectuées par l'exploitant.

Reprenant les principes déjà invoqués à l'occasion de l'imposition des bureaux d'achat, certains auteurs ont critiqué la thèse soutenue par l'Administration des Contributions Directes et sanctionnée par le Conseil d'Etat. Ces auteurs [1], tout en reconnaissant, en général, que les opérations de fabrication se trouvent à l'origine du bénéfice, déclarent que celui-ci n'apparaissant qu'au moment de la convention ne peut être considéré comme réalisé en France. Ils font valoir au surplus que le fait pour les marchandises de passer la frontière, sans qu'il y ait vente, ne peut faire regarder les industriels comme réalisant de ce chef un profit et que le principe de la territorialité

(1) Allix et Lecercle. T. I., p. 411; Bocquet. T. II, p. 112.

ainsi compris place le système français sous un régime de fiction et d'arbitraire.

Ils ajoutent parfois que le seul fait de transformer un objet et d'en accroître la valeur ne constitue pas une réalisation de bénéfice; la meilleure preuve consisterait en ce que l'Administration compétente admet pour les industriels établis en France que, lors de l'établissement de leur inventaire annuel, ils évaluent leurs produits fabriqués au prix de revient.

Les partisans de l'imposition répondent que l'évaluation au prix de revient est admise tout simplement parce que, au moment de l'inventaire, il serait prématuré et dangereux de supputer le bénéfice que l'on pourra éventuellement retirer de la vente de ces produits. Ils font remarquer avec juste raison que l'estimation des marchandises est laissée à l'appréciation du chef d'entreprise, que sans doute c'est l'évaluation au prix de revient qui est la plus communément adoptée, mais qu'on ne saurait prétendre que cette évaluation correspond à la valeur réelle de l'objet inventorié. D'autre part, s'il est difficile de dire que les bureaux d'achat sont générateurs de bénéfices, en raison de l'impossibilité d'apprécier l'habileté déployée dans l'achat, habileté qui est la mesure même du soi-disant bénéfice, il n'en est plus de même en ce qui concerne les ateliers de fabrication car il est certain et indiscutable que les opérations effectuées dans ces établissements attribuent une plus-value à la matière.

Maisons de Vente

Il est reconnu sans discussion que les maisons de vente sises sur le territoire français constituent des

établissements générateurs de bénéfices. Lorsque la fabrication est effectuée à l'étranger, mais que la vente est assurée par des établissements sis en France, une imposition est évidemment susceptible d'être établie (C. E. 4 juillet 1928; 14 novembre 1930, R. I. 5.119). Il en est ainsi même dans le cas où les ventes sont effectuées dans un simple dépôt (C. E. 14 novembre 1925).

Bureaux de Commandes

Il importe peu que l'agence de France ne fasse que recevoir les commandes et les transmettre à la maison principale en pays étranger, car il reste vrai que la réception des commandes fait naître les bénéfices qui résulteront de leur exécution. Ainsi, une personne qui est concessionnaire d'une marque de machines et qui passe en France des marchés avec l'agence des Colonies en vue de la fourniture de marchandises qui sont fabriquées en Amérique et livrées directement à la colonie, doit dès lors qu'il possède en France un bureau, être regardé comme ayant dans notre pays un établissement pour la vente de ces machines à l'Administration coloniale. Elle est, par suite, passible en principe de l'impôt à raison du bénéfice de vente afférent à ces opérations (solutions administratives). De même, est imposable en France le bureau de commandes possédé par une entreprise étrangère de représentation qui utilise en France le concours d'un employé salarié recevant ses commandes et les distribuant aux fabricants (Réponse Taittinger, J. O. 20 mai 1935).

Entreprises n'ayant pas pour objet l'achat ou la vente de marchandises

Par analogie avec les bureaux d'achats, on considère comme établissements générateurs de bénéfices les bureaux et agences qui effectuent des opérations de commissions ou de fournitures de services.

L'impôt est dès lors appliqué aux sociétés ou entreprises qui entretiennent en France des bureaux d'études (Réponse Taurines, sénateur, B. O. C. D. 1933 p. 30), des bureaux chargés de fournir des renseignements au public qui traite ensuite avec la maison étrangère (Réponse Taurines, D. O. C. D. 1933 p. 31). D'une façon générale, si l'objet de l'établissement est de fournir à l'entreprise des statistiques ou des renseignements concernant l'état de la demande, les possibilités d'écoulement des marchandises, les prix pratiqués et les ventes faites en France par les entreprises concurrentes, le montant du crédit qui pourrait être accordé à des acheteurs éventuels, etc., cet établissement est passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Une salle d'exposition en France implique nécessaire la présence dans ce pays d'un agent qui, s'il ne vend pas directement, donne aux clients des renseignements et reçoit des commandes qu'il transmet à l'entreprise étrangère. L'agent ou employé placé à la tête de l'installation portant la raison sociale de l'entreprise doit être considéré comme un préposé spécial et l'entreprise étrangère est par conséquent censée d'avoir en France un établissement dont l'activité entraîne l'obligation fiscale aux fins de l'impôt sur les B. I. C.

Doit être soumise en France à l'impôt sur les B. I. C. une société étrangère qui exploite des câbles télégraphiques traversant ou touchant le territoire français et qui possède à cet effet, dans notre pays, des agences ayant chacune à leur tête un directeur nommé par la société et comportant en outre un personnel recruté et rétribué directement par ladite société, agences qui se livrent à toutes les opérations commerciales nécessitées par l'exploitation de câbles et consistant principalement dans la réception ou l'expédition des télégrammes en provenance ou à destination de l'étranger et l'encaissement des taxes correspondantes. Cette société doit, en effet, être regardée comme réalisant des bénéfices en France par l'intermédiaire de ses agences, nonobstant la circonstance que la part des taxes afférentes au transport de télégrammes sur le territoire français reste acquise à l'Administration des Postes françaises (C. E., 6 décembre 1929, R. O. 5.411).

De même, un dépôt établi en France par une maison étrangère pour recevoir les marchandises préalablement commandées à cette maison par les clients français, et qui ne fait que les répartir entre les acheteurs, doit être considéré comme un établissement de transitaire (Solution administrative).

CHAPITRE IV

La Notion de Filiale

Il a été dit au début de cette étude que ne peuvent échapper à l'impôt que les bénéfices réalisés par des entreprises exploitées hors du territoire français et qu'en cette matière le problème se ramenait à une question d'exploitations distinctes.

Or, il est bien certain que le caractère d'exploitation distincte doit être reconnu à une société filiale puisque, du point de vue formel et juridique, cette collectivité se présente comme tout à fait indépendante.

Dans ces conditions, il peut paraître étonnant que la question des filiales puisse être examinée à l'occasion de la territorialité de l'impôt.

L'intérêt de cette étude apparaît lorsqu'on considère l'interdépendance qui s'établit par le jeu des contrats entre les maisons mères et leurs filiales et qui se traduit en définitive par la subordination économique de celles-ci à celles-là.

La filiale présente, en effet, un double caractère : d'une part, elle est une société distincte de celle qui l'a créée et elle jouit en conséquence de la personnalité juridique; d'autre part, elle reste subordonnée

à la société mère en raison du rôle joué par cette dernière dans son organisation et son fonctionnement propres.

La raison impérieuse qui nous pousse à insister sur la notion de filiale réside en ce que les motifs principaux qui ont provoqué la création de sociétés de cette nature ont trait à la fiscalité. Pour s'en convaincre, il suffit d'examiner la lutte engagée depuis le début du siècle entre l'Administration et l'Enregistrement et les sociétés étrangères. En notre matière, l'importance de cette question grandit de jour en jour, en même temps que la fraude tend à s'établir sur un terrain de plus en plus juridique.

Motifs qui poussent à la création de filiales

Sous l'influence de la loi de la concentration, la société qui veut fortifier sa situation doit s'étendre et s'accroître afin de pouvoir soutenir la lutte contre les sociétés riviales. Le meilleur moyen de s'assurer des débouchés pour l'écoulement de ses produits ou de se ménager à des conditions avantageuses les matières premières nécessaires à son exploitation est de recourir à la constitution de filiales plutôt que de conclure des accords commerciaux, des ententes plus ou moins intimes. C'est ainsi que les sociétés métallurgiques sont amenées par la force des choses à s'intéresser à des charbonnages, à des ateliers de construction, etc...

D'ailleurs, cette constitution des filiales est toujours pour les sociétés une précieuse division des risques. Bien qu'elles aient fourni aux filiales un appui financier et des directives administratives ou

techniques, le sort des sociétés mères n'est pas lié forcément à celui des filiales. En effet, tandis que la maison principale est tenue des dettes de sa succursale en vertu de l'idée de représentation, la maison mère n'a pas à répondre des dettes de sa filiale. Les filiales peuvent donc servir à tenter une expérience sans exposer le renom de la société mère.

La création des filiales est souvent indispensable pour permettre à la société d'exercer son activité sous le couvert d'une société nationale étrangère. En effet, dans certains pays étrangers où le nationalisme est poussé à l'extrême, le public n'apporterait pas volontiers sa clientèle à une maison qui ne se présenterait pas sous une dénomination nationale.

Le critérium de la nationalité [1] est, en effet, le lieu du siège social réel, c'est-à-dire celui où se trouve centralisée la comptabilité et où se tiennent les réunions du Conseil d'administration. Ainsi donc, la participation d'une société française au fonctionnement d'une société étrangère n'entraînera pas forcément pour elle un changement de nationalité.

Les filiales et la fraude fiscale

Au point de vue fiscal, la création de filiales semble devoir entraîner un surcroît de charges pour

(1) Il n'y a pas lieu de généraliser la thèse de la Cour de Colmar (29 octobre 1925, S. 1925) d'après laquelle la nationalité des sociétés en nom collectif se détermine d'après la nationalité des associés, « en tenant compte accessoirement de l'activité prépondérante d'un ou plusieurs associés et de la proportion des intérêts engagés. » Cette thèse qui pourrait se soutenir valablement pour les sociétés en nom collectif, serait inapplicable pour les sociétés par actions en raison des négociations incessantes des titres représentant le capital social.

l'ensemble des sociétés mères et filiales puisque les bénéfices recueillis par la société mère dans l'exploitation de la filiale peuvent être soumis à l'impôt, bien qu'ils aient été déjà imposés au nom de la société filiale (Voir C. E., 26 juillet 1928-21 décembre 1930). Ces sociétés seront également frappées, à l'occasion de leurs relations économiques, par tous les impôts qui visent les mutations commerciales. Ainsi, au point de vue de la taxe sur le chiffre d'affaires, on exclut des bases de l'impôt les déplacements de marchandises de la maison principale à la succursale, mais non à la filiale.

Mais cette fiction de la personnalité morale qui, à première vue, paraît faire obstacle au bon fonctionnement de la société mère et des filiales et désavouer les avantages de la concentration des entreprises, peut permettre à ces sociétés d'échapper non seulement à ce surcroît de charges, mais encore à leur obligation fiscale normale, car ces sociétés disposent pour faire passer frauduleusement la totalité ou une fraction des bénéfices de l'une d'elles à l'autre d'une gamme de procédés dont les finesses ne sont pas toujours faciles à déceler.

Certains procédés sont assez grossiers. Ils peuvent consister dans la falsification de la comptabilité, les factures étant truquées simultanément dans les écritures de la société mère et de la société filiale. Les sociétés peuvent recourir également à des expédients, tels que la violation volontaire d'un contrat assorti d'une clause pénale. Dans le même ordre d'idées, l'une des sociétés peut concéder à l'autre des brevets pour un prix exorbitant ou faire acheter et payer par l'autre société des approvision-

nements qui doivent être utilisés par elle. L'une des sociétés peut encore mettre gratuitement à la disposition de l'autre, ou louer à celle-ci pour un montant excessivement bas ou élevé, des biens ou un outillage lui appartenant.

La fraude devient extrêmement difficile à déceler lorsque la filiale intervient à un titre quelconque dans le cycle économique des opérations effectuées par la société mère. En compliquant le jeu des rapports intervenant entre les sociétés, on rend presque impossible le contrôle des opérations, surtout lorsque les transactions ainsi enchevêtrées sont passées sur le territoire de nombreux pays différents.

Les sociétés pouvant, à l'aide de procédés de cette nature, dissimuler des bénéfices importants, il s'est révélé nécessaire de reconnaître à l'autorité le pouvoir de rectifier les énonciations du bilan pour rétablir la comptabilité exacte et, par conséquent, de faire abstraction de la personnalité de la filiale pour ne plus considérer celle-ci, à cet égard, que comme une succursale.

Avant de dégager la notion de filiale au point de vue de l'impôt B. I. C., il est nécessaire de donner un aperçu de cette notion au point de vue formel de la loi juridique.

La notion de filiale et le critère de la filiale

Il paraît y avoir une opposition entre les notions de société mère et de société filiale. Il paraît singulier, en effet, de voir une société qui garde son autonomie sous la dépendance d'une autre société.

A l'origine, le caractère de la personnalité distincte absorbait l'autre, de telle sorte que, malgré l'unité de but et de gestion des deux sociétés, la jurisprudence décidait, toutes les fois que la société mère n'était pas intervenue dans la constitution de la société filiale, que cette dernière constituait une société absolument indépendante (Req. 20 juillet 1915, S. 16/1/148, Paris 17 décembre 1919, Gaz. Pal. 12 janvier 1920). D'ailleurs, lorsqu'ils constataient la dépendance, les tribunaux avaient tendance à considérer les sociétés filiales comme de simples succursales de la maison mère (Req. 13 juillet 1913 S. 17/1/142). La notion de filiale s'est dégagée pendant la guerre de 1914 à une époque où on ne pouvait vraiment pas traiter en sociétés indépendantes des sociétés contrôlées en fait par des entreprises allemandes. Les tribunaux furent ainsi amenés à considérer des sociétés qui ne pouvaient être assimilées à des succursales comme des « filiales » de la société étrangère (Nouméa 2 juin 1915; Clunet 17.979; Seine, Référés 26 février 1918).

Toutefois, dans bien des hypothèses, les tribunaux continuent à parler indifféremment de filiales et de succursales pour désigner de vraies sociétés filiales. Il est donc nécessaire d'opposer la notion de filiale à la notion de succursale.

La succursale est le simple prolongement de l'entreprise principale; elle a le même objet, la même raison sociale, et sa subordination à l'entreprise principale se manifeste d'une façon apparente, en général par une installation matérielle portant l'indication de la raison sociale de cette entreprise, et par la présence

d'un préposé spécial aux ordres de la maison principale.

Mais cette importance ne va pas jusqu'à lui conférer la personnalité morale. C'est ce qui la différencie de la filiale. Quel que soit le rôle qu'elle est destinée à remplir, quelle que soit son importance, elle n'est, pour reprendre l'expression heureuse employée par la Cour d'Aix (6 décembre 1923, S. 24/76), qu'une réduction de la maison principale.

L'autonomie apparente de la société filiale repose sur ce que cette société peut avoir un objet différent de celui de la société mère, que sa forme peut être différente de celle sous laquelle la société mère a été constituée, qu'il en est de même de la dénomination sociale et surtout de la raison sociale. Les organes des deux sociétés peuvent être également différents. Enfin, la filiale est réellement soumise à des règles juridiques semblables à celles qui régissent les sociétés ordinaires et qui consacrent son indépendance.

Le critère de la filiale réside dans la subordination de la filiale à la société mère. Ce caractère est déterminé par la solidarité qui existe entre la société mère et la filiale. Cette solidarité est basée sur l'unité des capitaux investis.

En effet, la façon normale d'intervenir dans la constitution d'une filiale est de faire apport de tout ou partie du capital à la société qu'il s'agit de créer. S'il s'agit d'une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée, la façon la plus simple de se réserver la plus grande influence est de faire nommer comme gérants statutaires certains administrateurs de la société mère, ou mieux

de faire nommer à ces fonctions la société mère elle-même. Dans les sociétés par actions, la société se fera nommer administrateur de la société secondaire, mais comme cet avantage ne serait pas durable si elle ne disposait pas de la majorité dans l'assemblée générale annuelle chargée de juger sa gestion, elle se trouve dans l'obligation de souscrire une fraction importante de l'actif social ou de faire un apport en représentation duquel sont créées des actions lui assurant la prépondérance sur les assemblées de la nouvelle société.

En théorie, il faut que la société mère possède plus de la moitié du capital. En fait, en raison de l'abstention d'un grand nombre de petits actionnaires, la société pourra dominer la société nouvelle à l'aide seulement de la possession de 20 à 30 % du capital social. D'ailleurs, la masse des petits actionnaires envoie souvent un pouvoir en blanc pour profiter du minime avantage pécuniaire qu'il leur procure sous forme de jetons de présence, et les sociétés peuvent recourir à des procédés irréguliers tels que l'emprunt de titres à de petits actionnaires moyennant une légère rémunération.

Mais si, en fait, il est nécessaire de posséder une fraction du capital social pour exercer des pouvoirs de direction, la possession d'une fraction de ce capital n'implique pas que la société exercera la direction, car sa participation peut se borner à recueillir une partie des bénéfices sans participer à la gestion.

Il y a donc lieu d'opposer très nettement deux situations : celle où le placement présente un caractère simplement spéculatif sans intervention dans la gestion, et celle où la souscription d'une partie

étendue du capital social donne à la société un pouvoir de direction plus ou moins grand et qui est absolu dès qu'elle possède la majorité du capital social.

Il ne faut d'ailleurs pas dissimuler qu'en fait il peut être très difficile de déterminer la nature des relations financières des deux entreprises; on peut hésiter, au point de vue qualification, entre un prêt et une participation (C. E. Sté Française Goodrich, 19 mars 1925).

Les filiales et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les dispositions de l'article 25 des lois codifiées (décret du 15 octobre 1926) ayant pour conséquence de rendre les maisons à succursales multiples imposables à la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires d'après « le chiffre global des affaires réalisées par toutes les succursales installées soit dans la ville du siège principal, soit dans des villes différentes », les sociétés furent tout naturellement amenées à essayer d'échapper à leurs obligations fiscales sur ce point en créant des filiales et non plus des succursales.

Aussi l'Administration se trouva-t-elle très rapidement dans l'obligation de faire ajouter au texte précité un alinéa ainsi conçu (art. 37 de la loi du 28 février 1933) : « Dans le cas où l'exploitation de certaines succursales est assurée par une ou plusieurs sociétés filiales, la taxe spéciale est établie au nom de la société mère pour l'ensemble des affaires réalisées par elle et par ses filiales. »

Le règlement d'administration publique en date du 28 juin 1933, pris pour l'exécution de ce nouvel article, donne une définition précise de la société filiale :

Article Premier. — Toute société qui — assurant l'exploitation d'une ou de plusieurs succursales d'une autre société — se trouve placée sous la dépendance ou la direction de celle-ci constitue pour l'établissement de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires une société filiale.

Art. 2. — Est considérée comme placée sous la dépendance d'une autre société, ou effectivement dirigée par elle, toute société dans laquelle la société dirigeante possède directement ou par personnes interposées, soit la majeure partie du capital, soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les Assemblées d'associés ou d'actionnaires, ou exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision.

Il en est de même d'une société dans laquelle une autre société, à raison du pouvoir qui lui appartient directement ou indirectement de nommer la majorité des administrateurs de la première et à raison de la fraction du capital de celle-ci qu'elle détient directement ou par personnes interposées, possède, en fait, le pouvoir de décision, tant dans la direction que dans les réunions ou assemblées d'actionnaires de ladite société.

Art. 3. — Sont réputées personnes interposées au sens de l'article précédent : les gérants et administrateurs de la société dirigeante, ses directeurs et employés salariés, ainsi que les père et mère, les enfants et descendants, le conjoint des gérants, des

administrateurs et des directeurs, et les filiales de la société.

Bien que cette définition ait été édictée en ce qui concerne la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, elle paraît pouvoir être étendue à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Ce texte reprend les différentes combinaisons qui, ainsi que nous l'avons vu, entraînent la subordination de la société filiale à la société mère.

Ce règlement n'exige d'ailleurs pas que la société mère ait pris part à la constitution de la filiale. Les liens de dépendance définis par le règlement doivent donc être retenus, même si la société dominante n'a acquis la direction et le contrôle de l'autre qu'après la fondation de celle-ci.

D'autre part, sans ajouter aucun moyen nouveau de contrôle, l'article 2 du règlement fait entrer en ligne de compte les parts et suffrages que la société dominante détient par personnes interposées et non pas seulement la part de capital de la société subordonnée et les suffrages à ses assemblées générales qu'elle possède directement, et l'article 3 établit des présomptions d'interposition de personnes.

Il est bien certain que ces dispositions entraînent dans certains cas des questions de preuve. Il sera facile de les résoudre si les actions sont nominatives, mais si les titres sont au porteur il faudra avoir recours à des indices.

L'Administration espagnole [1] a recours à un certain nombre de présomptions pour décider qu'il y a filiale dans les cas suivants :

---

(1) Imposition des entreprises nationales et étrangères. Tome IV, p. 124.

a) Lorsque les directeurs de la société ne sont pas de nationalité espagnole ou lorsque, bien qu'ils soient de nationalité espagnole, ceux d'entre eux qui sont domiciliés en Espagne ne sont pas en nombre suffisant pour prendre des décisions valables;

b) Lorsque les personnes légalement responsables de la direction de la société se trouvent sous le contrôle de la société étrangère, soit parce qu'ils sont des employés, soit à la suite de contrats ou d'accords;

c) Lorsque la raison sociale de la société ou les indications additionnelles utilisées par elle dans les documents publiés ou les papiers d'affaires font ressortir clairement que la société travaille en Espagne sous le contrôle d'une société étrangère;

d) Lorsque l'Administration a des preuves valables que la société étrangère détient des actions représentant le capital de la société espagnole en nombre tel qu'elle peut imposer ses décisions dans les Assemblées générales des actionnaires et dans la gestion des affaires de la société.

Comme la mise en œuvre des moyens de preuve reste particulièrement délicate et que le système des présomptions d'interposition de personnes a une étendue d'application limitée, la législation d'un certain nombre de pays s'est orientée dans une autre direction : la preuve de l'unité des deux entreprises réside dans l'unité économique. Il est apparu ainsi une nouvelle théorie dite de la solidarité des entreprises qui est basée sur l'unité d'objet.

En Allemagne notamment, est née une théorie d'après laquelle une société est imposable parce que la filiale locale n'est que son organe (organtheorie).

Les Indes Néerlandaises cessent également de considérer une société comme une entité indépendante lorsqu'il existe une interdépendance économique entre elle et une autre société plus importante. L'Administration n'hésite pas à déclarer que la société locale de cette nature est « interposée ».

La théorie de la solidarité économique constitue, pour les Administrations fiscales, une arme particulièrement précieuse car elle peut être utilisée, non seulement dans le cas de groupement ou société au sens formel du terme, mais encore dans le cas de consortium au sens matériel. En effet, lorsque la solidarité économique des entreprises sera démontrée, leur indépendance juridique ne mettra aucun obstacle à la correction des prix sanctionnant les échanges économiques entre les entreprises considérées. Dès lors, dans bien des cas où les conventions commerciales feront apparaître des clauses exorbitantes du droit commun, il sera possible de dire que ces conventions se doublent d'une solidarité financière occulte.

Le Conseil d'Etat en a notamment décidé ainsi dans le cas d'une maison située en France qui avait passé avec une société civile d'exploitation minière située en Algérie un marché consistant à acheter jusqu'à épuisement complet du gisement, et à un prix convenu d'avance, la totalité de production de minerai de la société algérienne et que celle-ci s'engageait à lui vendre, motif pris de ce que la société minière conservait un droit de regard sur les opérations de vente et touchait une partie du superbénéfice réalisé par la maison française et qu'ainsi le contrat établis-

sait une étroite solidarité d'intérêts (C. E. 22 décembre 1933, R. I. 1934, p. 395) [1].

En conclusion de cet exposé, on peut dire, en faisant abstraction de la fiction de la personnalité morale, qu'il n'existe pas en fait, en notre matière, de différence entre l'établissement distinct et la filiale. Nous avons vu, en effet, en étudiant la notion d'établissement distinct, que c'est la direction exercée par l'intermédiaire d'un préposé spécial qui donne à l'établissement la vie propre qui le caractérise, et qui, en raison de l'unité économique, fait courir à l'exploitation entière des risques gagés sur l'ensemble des capitaux investis dans l'affaire. Cette assimilation pratique ne doit pas être poussée trop loin puisque les entreprises apparentées ne peuvent pas être poursuivies sur leurs biens propres, en raison des dettes contractées par des entreprises de leur groupe, mais la filiale ressemble étrangement à un préposé subordonné à la maison principale et qui, en exécutant les ordres que celle-ci lui donne, engage par cela même le capital et les intérêts possédés par la société principale dans l'exploitation qu'il gère.

---

(1) On peut rapprocher cette jurisprudence du traité du 31 octobre 1925, passé entre l'Allemagne et l'Italie : « S'il existe ou si l'on établit par la suite dans l'un des deux états, une entreprise qui, tout en étant juridiquement autonome selon les lois civiles, a, avec une entreprise juridique autonome établie sur le territoire de l'autre Etat, des liens et des rapports de dépendance ou de participation tels qu'elle constitue avec cette deuxième entreprise une unité économique, et qu'elle puisse être par conséquent considérée, selon les lois fiscales de l'Etat dans lequel elle se trouve, comme un établissement existant dans l'autre Etat, on appliquera les règles fixées à l'article 30 de la Convention ».

A rapprocher également du traité franco-italien du 16 juin 1930 (Protocole, art. 2).

DEUXIÈME PARTIE

L'Entreprise sise en France n'est imposable qu'à raison des bénéfices dont elle est la source

CHAPITRE PREMIER

Entreprises n'ayant pas d'Établissements à l'étranger

Dès lors qu'une entreprise n'a pas d'établissement à l'étranger, la provenance ou le motif de la provenance des recettes n'a pas d'importance.

Conformément aux principes déjà exposés, lorsqu'un fabricant établi en France se borne à faire vendre ses marchandises dans un pays étranger par une maison de commission qui a une personnalité commerciale indépendante de la sienne et sans posséder dans le pays aucune agence ni succursale où il vendrait lui-même les produits qu'il fabrique en France, ce fabricant doit être assujetti à l'impôt sur la totalité des bénéfices réalisés par son entreprise (C. E. 18 mai 1932, Gaz. Pal. 24 juin 1932).

Le Conseil d'Etat avait déjà jugé en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, pour des ventes et achats faits en Angleterre par une société qui avait un établissement unique situé en France, que les bénéfices provoqués par ces opérations qui, faute d'entreprise à l'étranger, sont commandées, dirigées, suivies par l'entreprise française, sont en réalité des bénéfices faits en France (C. E. 23 mars 1923, Sté Industrielle de T. S. F.). Il

a jugé également que le produit des redevances reçues d'un gouvernement étranger, en rémunération de l'autorisation d'utiliser des brevets dont le contribuable est concessionnaire, n'est pas une exploitation à l'étranger si le contribuable n'a dans le pays étranger aucune exploitation (C. E., 23 juin 1922, Dubonnet).

En matière d'impôt sur les B. I. C., la Haute Assemblée a décidé (arrêt du 27 juillet 1936) que les redevances versées à une société française n'ayant aucune succursale hors de France par des entreprises étrangères à qui ladite société a concédé pour un temps déterminé la licence d'utiliser un procédé industriel, doivent être regardée comme des bénéfices réalisés dans l'entreprise française et soumis par suite à l'impôt.

Les intérêts des prêts, les dividendes d'actions (Réponse 17.065, J. O. 9 mai 1923), d'une façon générale les intérêts d'un commerçant dans des affaires sises à l'étranger et complètement distinctes de la sienne, sont ou non imposables en France suivant la nature du contrat qui lie la maison française à l'entreprise étrangère (Réponse 5.646, J. O. 9/5/23). Si la maison française est associée de la maison étrangère, la part de bénéfices lui revenant provient d'une exploitation à l'étranger et est exempte de l'impôt. S'il s'agit de créances ou d'actions, il y a en fait un placement et les recettes font partie des bénéfices soumis à l'impôt en France (Voir Wahl D. 22/30/31).

La question s'est posée de savoir s'il y avait lieu de retenir dans les bénéfices les revenus du portefeuille-titres encaissés par une société qui avait son

siège social en Angleterre et toutes ses exploitations à l'étranger.

La société requérante faisait valoir que la jurisprudence fixe au siège social pour les sociétés, le lieu où doit être située la gestion de leur portefeuille et que, dans ces conditions, les titres composant le portefeuille devaient, sauf preuve contraire à apporter par l'Administration, être considérés comme productif d'un revenu étranger nonobstant la circonstance que ces titres soient portés à l'actif du bilan. Elle ajoutait qu'en fait le portefeuille avait toujours été géré exclusivement par l'organisme central sis à l'étranger, et que les établissements français en ignoraient complètement la composition et les mouvements, et qu'il existait au siège social une activité financière totalement indépendante de celle des établissements français, activité qui devait rester sans influence sur les opérations faites par ces derniers.

Le Conseil d'Etat, considérant qu'aux termes de l'article 2 de la loi du 13 juillet 1925, les revenus de valeurs et capitaux mobiliers figurant à l'actif de l'entreprise et atteints par l'impôt perçu en vertu des lois du 29 mars 1914 et 31 juillet 1917 ou exonérés de ce dernier impôt par la législation en vigueur sont déduits du bénéfice net, après imputation à ces revenus de la quote part des frais et charges y afférents, et que la gestion du portefeuille de valeurs mobilières que la société possède à l'étranger, à son siège social, est liée à l'exploitation de ses établissements situés sur le territoire français, a jugé que, bien qu'il soit géré par le siège social situé hors de France, ce portefeuille faisait partie de l'actif de l'entreprise exploitée en France et que les revenus

en résultant devaient être retenus dans les bases de l'impôt sur les B. I. C. (Arrêt du 1er février 1937).

De même que l'on retient dans les bases d'imposition tous les bénéfices qui ne peuvent être attribués à un établissement sis à l'étranger, il y a lieu d'admettre en déduction les frais et charges correspondant aux opérations commerciales effectuées à l'étranger par l'établissement sis en France.

Ainsi les impôts perçus à l'étranger (droits de douane par exemple), à raison des actes commerciaux accomplis par les exploitations françaises, constituent une charge de l'entreprise. Mais si l'impôt n'était pas perçu à l'occasion de l'accomplissement d'un acte de commerce, il ne pourrait être déduit. C'est ainsi que, consulté sur le point de savoir si un commerçant exerçant en France, mais ayant son domicile à l'étranger était en droit de considérer comme une charge de son entreprise et de comprendre dans ses frais généraux le montant de l'impôt qu'il paie à l'étranger au titre de la taxe professionnelle, taxe qui est d'ailleurs calculée sur le montant des bénéfices, le Ministre a répondu que la taxe professionnelle ne pouvait être déduite dès lors qu'elle était perçue simplement en raison du fait que l'exploitant possédait son domicile à l'étranger (Réponse Liermann, député, J. O. 21 mars 1931). Cette manière de voir a été confirmée par l'arrêt du 9 mars 1936 aux termes duquel, lorsqu'une société ayant toute son exploitation en France, mais dont les séances du Conseil d'administration se tiennent à Londres uniquement pour les convenances personnelles des administrateurs, a été assujettie de ce chef à l'income tax en conformité de la législation anglaise, la cotisation

qu'elle a dû payer au titre de cet impôt ne constitue pas une charge de l'entreprise déductible pour l'établissement de l'impôt B. I. C.

Il résulte du texte même de cet arrêt que la solution aurait pu être différente si le lieu de réunion du Conseil avait été fixé à Londres dans l'intérêt de l'entreprise et en vue de faciliter les opérations de cette dernière. Dans ce cas, il aurait été nécessaire de rechercher si l'income tax constituait une charge de la société ou une charge personnelle des actionnaires. Eu égard aux circonstances de l'affaire, le Conseil d'Etat n'a pas eu à se prononcer sur ce point.

CHAPITRE II

Entreprises ayant des Établissements en France et à l'Étranger

L'existence d'un établissement exploité hors de France étant reconnue, il convient de séparer les résultats des exploitations étrangères et françaises puisque ces dernières seules sont imposables.

Il est clair qu'un contribuable ne peut arbitrairement apporter tous les bénéfices ou leur majeure partie à l'une des entreprises et ce même principe s'oppose à ce que les Administrations fiscales attribuent tous les bénéfices à l'entreprise située sur le territoire soumis à leur emprise.

Ainsi donc, lorsqu'une entreprise a des établissements en France et à l'étranger, il se pose un problème de ventilation des bénéfices entre les différents établissements.

Examinée d'un point de vue très général, la difficulté de la ventilation apparaît d'autant plus grande qu'à l'intérieur de chacune des catégories d'entreprises industrielles et commerciales les modalités d'exploitation peuvent varier à l'infini, de telle sorte qu'il est impossible de trouver deux exploitations dont le genre, l'importance et l'organisation soient identiques. Les facteurs qui déterminent les bénéfices varient

selon les entreprises. Pour certaines d'entre elles, les profits dépendent de la bonne organisation du service des ventes et de la publicité, tandis que, pour d'autres, ils dépendent du renom de qualité obtenu à la suite de longues années de fabrication soignée. Il suffit d'ailleurs d'observer qu'au sein d'une même entreprise le service de vente et le service de fabrication sont toujours en désaccord lorsqu'il s'agit de déterminer la source d'un bénéfice ou d'une perte pour se rendre compte de la complexité du problème [1].

D'autre part, les entreprises se constituent d'une manière très variable suivant leur objet et financent différemment leurs opérations selon la catégorie des intermédiaires auxquels elles ont recours et à la clientèle qu'elles désirent atteindre.

Enfin, sous l'influence de la loi de la concentration, les entreprises peuvent créer des filiales à l'étranger et ne pas les traiter scrupuleusement comme des entreprises indépendantes.

Il existe assez peu de dispositions légales en cette matière et il est, par suite, difficile de donner un énoncé rigide des procédés de ventilation à utiliser.

Les contribuables sont généralement tenus de souscrire la déclaration de leurs bénéfices dans les différents pays où ils exploitent un établissement. Ils

---

(1) Il est possible cependant, d'opposer l'une à l'autre, deux catégories d'établissements; les établissements autonomes et les établissements dépendants. Les établissements autonomes sont ceux qui exercent une activité qui s'achève dans le pays ou qui achètent, produisent ou vendent des marchandises dont le prix est déterminé par les prix mondiaux. Les établissements dépendants au contraire sont ceux pour lesquels les résultats sont subordonnés à des opérations confiées à d'autres établissements ou filiales de l'entreprise. Il est bien certain qu'il sera plus facile d'effectuer la ventilation pour les premiers que pour les seconds.

essaient souvent de ventiler soigneusement les bénéfices entre leurs divers établissements, mais leurs comptes peuvent être exacts arithmétiquement sans pour cela faire apparaître la répartition correcte du revenu entre les différentes unités de l'entreprise. Les autorités fiscales des différents pays se trouvent ainsi dans l'obligation d'écarter les comptes qui leur sont présentés et de substituer à ces comptes des procédés empiriques ou forfaitaires.

Vue d'ensemble des diverses méthodes de ventilation

1°) *Méthode de la comptabilité séparée :*

La méthode la plus simple en apparence consiste à prendre pour base de l'imposition la déclaration de revenu corroborée par les comptes de l'établissement local. Ce procédé est de rigueur lorsque la comptabilité existe, ce qui est notamment le cas pour les filiales.

Cette méthode nécessite toutefois une vérification des comptes et un examen des relations entre l'établissement local et les autres établissements de l'entreprise mère en raison des fraudes qui peuvent se produire. Elle conduit également à armer le fisc du pouvoir de rectifier les prix [1].

---

(1) Dans quelques pays, et surtout dans les Etats Fédéraux, l'exercice de ce pouvoir du fisc est facilité par le droit d'exiger une déclaration globale. Dans l'Etat du Wisconsin notamment, la déclaration doit faire apparaître distinctement : les affaires traitées dans le Wisconsin, celles traitées hors de l'Etat, l'ensemble des affaires.

2°) *Méthodes empiriques ou forfaitaires :*

Ces méthodes sont utilisées par les Administrations fiscales lorsque l'établissement n'a pas de comptabilité séparée ou lorsque les comptes tenus ne sont pas considérés comme faisant ressortir le bénéfice réel; elles servent à évaluer le revenu supposé d'une entreprise, en la comparant avec les entreprises similaires, ou en tenant compte du chiffre d'affaires, des actifs ou autres signes extérieurs [1].

Ces diverses méthodes peuvent servir à déterminer soit le bénéfice net, soit, ce qui est préférable, le bénéfice brut, c'est-à-dire le bénéfice avant toute déduction des charges réelles afférentes à l'établissement local [2].

3°) *Méthode de répartition fractionnaire :*

Une forme spéciale de méthode forfaitaire est la méthode dénommée de répartition fractionnaire. Elle consiste à diviser le bénéfice net total de l'entreprise proportionnellement à certains facteurs, tels que l'actif, le chiffre d'affaires, les traitements ou salaires, ou d'après un pourcentage fixe, et à attribuer une quote-part des bénéfices à chacun des établissements en fonction de ces éléments.

---

(1) La méthode du pourcentage du chiffre d'affaires est la première méthode auxiliaire à l'usage des autorités fiscales britanniques. Aux Etats-Unis, le Bureau des recettes intérieures a calculé des pourcentages de revenu net par rapport au montant brut des ventes pour diverses catégories d'entreprises. La législation allemande prévoit l'évaluation par comparaison avec les entreprises similaires et indépendantes, à condition que le montant ainsi obtenu soit équivalent aux intérêts calculés au taux courant que produirait le capital placé dans l'établissement local.

(2) Cette dernière solution seule est admise par les Pays-Bas.

Cette méthode se divise en deux systèmes : le système de la répartition illimitée et le système de la répartition limitée.

Dans le premier système, on considère qu'aucun élément du bénéfice net n'est localisable; dans le deuxième, on ne procède à une répartition par voie de fraction que pour les bénéfices non localisables.

La méthode de la répartition fractionnaire est la méthode légale espagnole.

Poussée à l'extrême, cette méthode a conduit certains Etats à fixer à l'avance, dans leurs rapports avec certains autres Etats. la fraction des bénéfices imputables aux différents établissements [1].

Aucun pays n'applique exclusivement l'une ou l'autre de ces méthodes, et selon le régime économique des différents pays, aussi bien d'ailleurs que leurs pratiques commerciales et leur expérience en matière d'imposition du revenu, il est opéré un dosage variable de ces différents procédés.

L'imposition sur la base d'une comptabilité séparée est en usage principalement dans les pays où l'art de la comptabilité est développé, ou dans les pays qui s'inspirent du principe de la territorialité.

En France, où l'objet de l'impôt sur les B. I. C.

---

(1) Des exemples caractéristiques sont donnés par les traités passés par l'Autriche avec la Hongrie et la Tchécoslovaquie. Dans le cas d'achat de marchandises dans un pays et de revente dans un autre, le bénéfice est réparti par moitié, mais dans le cas de vente de produits fabriqués dans un autre pays, les deux tiers du bénéfice sont attribués au pays de la fabrication et un tiers au pays où a eu lieu la vente.

De même l'article 2 du traité passé entre la Pologne et la Tchécoslovaquie prévoit que les recettes totales des entreprises ayant des établissements dans les deux pays seront réparties proportionnellement au capital investi et au fonds de roulement de chacun des deux établissements et que les dépenses seront réparties proportionnellement aux recettes.

est le bénéfice réalisé par un établissement situé sur le territoire, le bénéfice doit faire l'objet d'une déclaration appuyée de documents comptables. C'est donc la méthode de la comptabilité séparée qui est adoptée de préférence. Ce n'est qu'à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements nécessaires que les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement (art. 20 du Code Général des Impôts directs), ou à l'aide de tout autre procédé.

Pour le Conseil d'Etat, le problème de la ventilation est avant tout une question de fait [1]; il contrôle, non l'opportunité du choix de tel ou tel système, mais simplement la cohérence logique des méthodes administratives; c'est ainsi qu'il vérifie si la méthode adoptée ne fait pas échec au principe de la distinction des bénéfices de vente, des bénéfices de fabrication, et des bénéfices d'achat.

La comptabilité tenue en France ne concerne que les bénéfices qui y sont réalisés

On se trouve parfois en présence de comptabilités tout à fait distinctes faisant ressortir les opérations

(1) Dans un arrêt rendu le 20 mars 1931, le Conseil d'Etat a déclaré : « Considérant que la Commission Supérieure, après avoir reconnu que lesdits bénéfices devaient être déterminés en fonction des prix de cession des marchandises manufacturées en France, à ses succursales de l'étranger, lesquelles en l'espèce constituaient des entreprises distinctes, a fixé ce prix de cession d'après les circonstances de la cause, que par cette appréciation souveraine... »

On lit également dans les considérants de l'arrêt du 5 mai 1928, Vve Thiery : « Considérant qu'il résulte de ce qui précède que pour fixer le bénéfice normal de la dame Vve Thiery, la Commission Supérieure n'a fait qu'user de son pouvoir d'apprécier souverainement les faits de la cause et que la requérante n'est pas recevable à contester cette appréciation devant le Conseil d'Etat... »

de la maison principale et des succursales étrangères avec leur résultat. Cette situation se présente obligatoirement en ce qui concerne les sociétés mères et leurs filiales. Il arrive aussi que les contrats passés avec le personnel des succursales exigent la tenue d'une comptabilité distincte, lorsque ce personnel participant aux résultats obtenus est rétribué proportionnellement aux bénéfices.

Lorsque la comptabilité fait ainsi apparaître les résultats de l'exploitation sise en France, il est nécessaire de procéder à l'examen des comptes. En effet, bien souvent la comptabilité ne fait pas apparaître les véritables résultats. D'une part, en effet, les livraisons effectuées d'un établissement à l'autre sont généralement effectuées à des prix conventionnels et il convient par suite de redresser les résultats de la comptabilité en procédant à une ventilation des bénéfices réalisés dans les groupes d'entreprises situés dans chacun des pays. D'autre part, les charges de l'entreprise doivent être surveillées pour ne pas laisser supporter par l'exploitation sise en France des frais incombant à l'établissement étranger et pour que les frais généraux communs, affectant l'ensemble de l'entreprise, soient ventilés équitablement.

Lorsqu'une entreprise française a des succursales à l'étranger plusieurs hypothèses sont à envisager :

a) Si la succursale étrangère fonctionne à la manière d'un établissement autonome achetant les marchandises et les matières premières à des fournisseurs autres que la maison mère et effectuant ses ventes à des clients autres que la maison mère, les résultats de ces opérations n'intéressent pas, en principe, l'assiette de l'impôt en France;

b) Si la maison étrangère s'approvisionne en totalité ou en partie auprès de la maison mère, le transfert de la marchandise de la maison mère à la succursale peut donner lieu dans la comptabilité de la première à des écritures où la succursale est considérée comme un client. Lorsque la succursale prend en charge ses approvisionnements aux prix habituellement consentis aux acheteurs, les résultats de ses opérations devront être regardés comme intégralement obtenus à l'étranger;

c) Si, au contraire, le transfert des marchandises a lieu au prix de revient ou à un prix inférieur à celui qui est pratiqué avec les acheteurs en gros de l'étranger, la succursale ne se comporte plus comme un client vis-à-vis de la maison mère. Celle-ci n'a pas récupéré ses frais généraux, ses frais d'achat ou de fabrication sur la cession de marchandises faite à sa succursale, ou du moins elle n'a pas retiré de l'opération le profit qu'elle pouvait légitimement en attendre dans des conditions normales. En pareil cas, la totalité ou la quasi totalité du profit réalisé sur la vente est constatée dans la comptabilité de la succursale étrangère au détriment de l'exploitation sise en France. Par exemple. la succursale de Londres d'une maison française ayant ses usines de fabrication en France réalise, si des marchandises lui sont comptées au prix de revient, un double profit : celui qu'un négociant obtiendrait en vendant directement ses produits à un commerçant de Londres et celui que ce dernier commerçant retirerait en écoulant la marchandise importée. Sans doute, la vente a lieu à l'étranger, mais il est certain que l'établissement de France a concouru pour partie à sa réalisation et il est donc équitable d'en tenir compte.

Lorsqu'on se trouve en présence d'entreprises mères et de sociétés filiales, il se pose un problème sensiblement analogue.

En général, aussi longtemps que ces sociétés s'engagent l'une envers l'autre dans les mêmes conditions que des sociétés absolument indépendantes, ou comme l'on dit couramment au mieux de leurs intérêts, l'Administration des Contributions Directes retient les résultats de la comptabilité en vue de l'établissement des impositions.

Lorsque des bénéfices sont détournés de la société locale en faveur de l'entreprise étrangère, l'article 76 de la loi du 31 mai 1933 permet de rectifier les comptes d'après la norme résultant des rapports entre personnes indépendantes. Cet article est ainsi conçu :

« Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices directement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par la comptabilité. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une autre entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

« A défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement. »

Le système français [1] respecte donc l'existence juridique distincte des deux sociétés [2].

Cette solution a fait l'objet d'une circulaire du Ministère des Finances (n° 2.076 du 1er février 1934) :

« ...S'ils ne disposent pas d'éléments précis pour opérer les redressements nécessaires, ces agents pourront, en vertu du deuxième alinéa du nouvel article, déterminer les produits imposables par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement. Lorsque ce procédé trouvera son emploi, le bénéfice imposable de l'entreprise en cause sera évalué en appliquant au chiffre d'affaires, le pourcentage moyen du bénéfice net constaté dans les exploitations similaires (le chiffre d'affaires accusé par la comptabilité sera préalablement rectifié s'il s'agit d'entreprises dont les ventes sont faites à des prix minorés au profit des entreprises exploitées hors de France qui leur sont agrégées).

« Le choix de ces exploitations retiendra évidemment toute l'attention du service. En particulier, pour les entreprises qui reçoivent leurs matières premières ou leurs produits d'entreprises du même groupe établies hors de France, on prendra comme termes de comparaison des entreprises s'approvisionnant

(1) D'après la loi du Royaume-Uni (règle générale n° 7 de l'Income tax Act de 1918), lorsque le courant d'affaires est réglementé de manière que la filiale accuse des bénéfices moindres que ceux qu'aurait dû normalement produire son activité, la société mère peut être imposée sur ses bénéfices réels dans la personne de sa filiale en tant qu'agent. Le pourcentage du chiffre d'affaires est alors utilisé pour déterminer les bénéfices comme s'il s'agissait d'une succursale ou d'une agence ordinaire.

(2) La même solution est admise en ce qui concerne la contribution des patentes (voir C. E. 19 juin 1931. Japy).

également par l'importation. Pour celles qui envoient leur fabrication hors de France pour y être vendues par des entreprises subordonnées ou dominantes, les éléments de comparaison seront recherchés parmi les entreprises indépendantes qui fabriquent et exportent des produits de même nature. »

Il est bien certain qu'il sera très difficile de déterminer si la comptabilité fait apparaître les véritables résultats d'une exploitation. L'Administration compétente s'est bien rendue compte de cette difficulté et a nettement fait connaître (circulaire précitée) que « les agents ne recourront au mode forfaitaire de redressements qu'après avoir examiné attentivement les explications et justifications que les dirigeants des entreprises intéressées auront apportées au sujet des résultats accusés par les comptabilités. »

De même qu'un établissement n'est imposable que pour les bénéfices dont il est la source, de même il n'y a lieu de déduire que les frais généraux qui s'y rattachent (Cf C. E.. 7 décembre 1927, Gaz. Pal. 1927 2/983).

Le meilleur critérium pour arriver à ce résultat est non pas le lieu où les frais généraux ont été dépensés, mais le lieu de situation des établissements pour lesquels ils ont été engagés. Il sera ainsi possible d'imputer à chacun des établissements, en sus de leurs charges propres, une fraction des charges du siège social ou de celles qui, présentant un intérêt d'ensemble, ne peuvent être spécialement attribuées à une branche de l'exploitation plutôt qu'à une autre.

Il pourra donc être déduit du bénéfice brut de l'établissement local la totalité des intérêts payés sur une dette contractée exclusivement pour le fonction-

nement de cet établissement ainsi que les dépenses ayant trait spécialement à la succursale, comme par exemple les dépenses afférentes à un bureau central chargé de suivre les opérations de la succursale en France. Les frais généraux qui doivent donner lieu à une répartition sont constitués par le loyer et les frais de chauffage ou d'éclairage du siège social, les frais d'assurances, les frais de centralisation comptable, les frais de procès ou amendes supportés dans l'intérêt général de l'entreprise, les jetons de présence des administrateurs, les dépenses de direction, les intérêts des dettes obligataires, lorsque celles-ci n'ont pas d'affectation définie. Il en est également ainsi pour des participations allouées à des employés et calculées sur l'ensemble des bénéfices. (Voir en ce sens C. E., 28 décembre 1929).

La jurisprudence n'a pas tracé de règles bien nettes pour la répartition de ces frais. Dans la plupart des cas, le Conseil d'Etat s'en remet à l'appréciation de l'Administration, sous réserve bien entendu de son droit de contrôle. La Haute Assemblée a cependant précisé que si une convention détermine la manière suivant laquelle les frais doivent être répartis, il y a lieu de la prendre pour base. (Arrêt du 9 décembre 1927).

Lorsqu'il n'y a pas de convention, la ventilation devient difficile. En effet, il n'existe pas, le plus souvent, de corrélation entre les dépenses et les bénéfices ou les chiffres d'affaires propres à chaque établissement. On constate d'ailleurs qu'en général, la proportion relative des frais afférents aux usines de fabrication est plus importante que celle des magasins de vente en comparaison des bénéfices dont

ces groupes d'établissements sont la source. La solution pratique la plus acceptable paraît être, à défaut de points de comparaison donnés par la comptabilité d'entreprises similaires autonomes, celle qui consiste à répartir les charges proportionnellement aux charges propres à chaque établissement.

Cette méthode était couramment appliquée en matière de redevance proportionnelle des mines lorsque l'exploitant dirigeait, en dehors de la mine, d'autres établissements. Le Conseil d'Etat a admis à ce sujet que le montant des dépenses déductibles de cette nature soit fixé en rapport direct au montant des salaires. (Cf Arrêt 8 février 1929. : les Petits-Fils de François de Wendel, Moselle).

Le Conseil d'Etat a cependant jugé, par un arrêt du 13 janvier 1936 (Gaz. Pal. 28 avril 1936) que, pour la détermination des bases de l'impôt dû par une entreprise ayant son siège social en France et opérant en France et aux Colonies, mais dont seuls les résultats de l'exploitation métropolitaine peuvent être regardés comme réalisés en France, il y a lieu de ventiler les frais engagés par l'établissement sis en France dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise, en se basant sur la proportion existant entre le produit brut obtenu par l'établissement sis en France et les bénéfices bruts de l'ensemble de l'entreprise.

La question peut se poser de savoir si la taxe sur le revenu acquittée par les sociétés étrangères, à raison des biens qu'elles possèdent en France, constitue ou non une charge des exploitations françaises.

En ce qui concerne les entreprises françaises qui versent le montant de l'impôt en l'acquit de

leurs actionnaires, il a été jugé que cette avance constituait une distribution indirecte de dividendes (C. E., 3 février 1928/18 janvier 1932).

S'agissant de sociét's étrangères, la question peut paraître différente dès lors que la taxe est liquidée forfaitairement à raison des biens possédés en France d'après une quotité arrêtée par le Ministre des Finances après avis d'une commission spéciale et que le recours des sociétés contre les porteurs d'actions véritables débiteurs de l'impôt, est pratiquement impossible. Toutefois, bien que les conditions d'assujettissement à la taxe ne soient pas les mêmes et qu'il puisse en résulter une imposition, même dans le cas où la société est en déficit, il n'en reste pas moins que, par son essence, la taxe ne peut être une charge sociale. Il appartient donc aux sociétés de prendre toutes dispositions pour que cette dette soit effectivement récupérée sur les actionnaires.

La solution est différente en ce qui concerne les dépenses supplémentaires entraînées par les formalités relatives à l'augmentation du capital de sociétés ayant leur siège en France (frais de publication par exemple), car en raison des dispositions impératives des articles 55, 56, 59 et 61 de la loi du 24 juillet 1867, ces dépenses présentent le caractère de dépenses spéciales et propres aux établissements français.

Pour les mêmes motifs, cette solution doit être étendue aux frais d'enregistrement entraînés par l'augmentation du capital.

Observation relative à la vérification de la comptabilité

Lorsqu'une entreprise étrangère a une succursale en France, l'Administration des Contributions Directes ne peut prétendre se faire représenter toute la comptabilité. Cette Administration se trouve ainsi dans l'impossibilité de vérifier, d'une manière totale et certaine, les résultats accusés par la succursale. Mais, dès l'instant que l'entreprise s'offre à soumettre à la vérification l'ensemble de la comptabilité de la succursale et même les éléments de la comptabilité de son siège social utiles à la solution du litige, l'entreprise est considérée comme ayant fourni les justifications nécessaires et l'Administration n'est pas en droit d'écarter les résultats de la comptabilité si, par ailleurs, les documents sont reconnus comme régulièrement tenus. (Arrêt C.E. du 17 novembre 1933).

La comptabilité tenue en France fait apparaître le bénéfice global de l'entreprise sans qu'on puisse isoler les bénéfices réalisés en France ou bien aucune comptabilité n'est tenue en France

Lorsque l'entreprise fait apparaître dans un bilan unique le résultat d'ensemble de ses exploitations, l'entreprise est fondée à retrancher de son bénéfice global la fraction de son bénéfice qui correspond aux opérations effectuées par ses succursales étrangères (Réponse Diébolt, sénateur, J. O., 25 avril 1930).

Dans les hypothèses de ce genre, la ventilation est effectuée à l'aide d'un procédé empirique.

Jusqu'à présent, les bénéfices réalisés en France par les entreprises étrangères qui y possèdent un établissement ont été soit fixés en fonction du chiffre d'affaires. soit évalués à une certaine quote-part du bénéfice social, soit encore déterminés empiriquement à l'aide d'un procédé approprié.

Il a été jugé, notamment en matière de bénéfices de guerre, à propos d'une entreprise qui exploitait un magasin de vente en France et un autre à l'étranger, que la répartition des bénéfices suivant le montant du chiffre d'affaires réalisé dans chacun des deux pays était plus juste que la répartition suivant la quotité des capitaux engagés dans chaque entreprise (3 juillet 1924). Cette méthode a été précisée dans l'arrêt qui a décidé que, pour isoler les bénéfices réalisés à l'étranger par une compagnie d'assurances, il convenait de faire état de l'ensemble des bénéfices sociaux et de les répartir entre les opérations françaises et les opérations étrangères au prorata des primes brutes encaissées dans chaque pays (C. S., 3 mars 1926).

En ce qui concerne les charges, lorsque le bénéfice français est déterminé forfaitairement, il n'y a pas lieu de distinguer entre les charges grevant l'ensemble de l'entreprise et celles afférentes à l'établissement français. (Voir en ce sens C. E., 20 janvier 1933).

Examen de quelques cas particuliers

Bureaux d'Achat

Pour calculer le bénéfice regardé comme réalisé en France par les maisons d'achat d'entreprises étrangères, on recourt à une fiction qui consiste à

transformer la nature de l'établissement imposé et à considérer qu'il joue le rôle d'une maison de commission. Le bénéfice imposable correspond en conséquence à celui que réaliserait ledit établissement s'il effectuait, pour le compte de tiers, les opérations qu'il est chargé d'exécuter pour le compte de l'entreprise dont il dépend. Ce bénéfice s'obtient en retranchant les frais d'exploitation effectifs : loyer, frais de chauffage, frais d'éclairage, amortissement du matériel de bureau, salaires des employés, etc., du montant des commissions qui seraient normalement versées à cet établissement.

Lorsque le bureau d'achat assure le groupage et l'emmagasinage ou s'occupe de la réexpédition, etc., il y a lieu, par application du même principe, d'ajouter au bénéfice qui serait réalisé par un commissionnaire en marchandises, le bénéfice que percevrait un commissionnaire entrepositaire, compte tenu des réductions de tarif qui résulteraient de la réunion de ces professions entre les mains d'un même exploitant.

Au point de vue pratique, ce mode de calcul est très satisfaisant; il n'en est plus de même au point de vue théorique, car, en évaluant le bénéfice au montant forfaitaire d'une commission, on ne tient aucun compte de l'habileté déployée dans l'achat et des conditions avantageuses dont le bureau peut faire profiter sa maison du fait de son installation sur place. On néglige ainsi la raison primordiale qui incite la maison étrangère à créer un bureau en France.

La solution admise pour les bureaux d'achat doit être étendue aux bureaux de commandes, aux bureaux

d'études, aux bureaux chargés de fournir des renseignements au public et aux organismes analogues.

Magasins de Vente

1er *cas. — Usine de fabrication à l'étranger et établissement de vente en France*

Seul doit être taxé en France le bénéfice de vente à l'exclusion du bénéfice de fabrication. L'imposition ne peut donc être basée sur un bénéfice uniquement calculé au prorata des ventes effectuées, respectivement en France et à l'étranger, ce procédé impliquant nécessairement l'entrée en compte dans la détermination du produit net servant de base à l'imposition d'une part du bénéfice de fabrication (C. E., 19 décembre 1929, Gaz. Pal. 1930 1/192).

Le bénéfice à retenir ne peut correspondre qu'à la différence entre le prix de vente des marchandises et le prix de revient de ces mêmes marchandises, déduction faite des frais généraux afférents à l'établissement français.

Le bénéfice de vente correspond donc à celui que l'entreprise française réaliserait si, au lieu de se fournir auprès de sa propre usine, elle s'approvisionnait auprès d'entreprises étrangères indépendantes. Ce montant peut être déterminé par comparaison, en fonction soit du montant des ventes effectuées par l'établissement français, soit du nombre, de la quantité ou du volume des marchandises vendues.

Il est facile, en général, de déterminer le chiffre d'affaires et le montant des frais. L'évaluation du prix de revient peut s'effectuer en appliquant aux

marchandises reçues de l'étranger les prix d'acquisition constatés dans la comptabilité d'établissements français s'approvisionnant directement de fabricants étrangers ou à défaut ceux consentis par des maisons françaises, vendant dans les mêmes conditions des produits similaires, fabriqués par elles. Dans le cas où il y aurait impossibilité absolue de déterminer cet élément, il conviendrait d'appliquer au chiffre d'affaires le taux de bénéfice généralement constaté dans des établissements semblables.

2me *cas. — Bureau d'achat à l'étranger et maison de vente en France*

De même que pour les établissements visés ci-dessus, seuls les profits résultant des opérations de vente faites par l'établissement français sont imposables. Ils correspondent à ceux que réaliserait la maison française si, au lieu de se faire envoyer des marchandises par son bureau d'achat situé à l'étranger, elle avait recours à un commissionnaire importateur français ou à un commissionnaire exportateur étranger.

Usines de Fabication

Les mêmes principes s'appliquent pour la détermination du bénéfice des usines de fabrication. Le bénéfice de l'établissement français est constitué par la différence entre le cours qui serait pratiqué par le commerce de l'exportation et le prix de revient de l'objet fabriqué. Le prix de facturation qu'il convient de retenir est celui que paierait l'entreprise étrangère si elle achetait dans notre pays les produits qui lui sont livrés. Les bénéfices devront évidemment être

rectifiés en moins ou en plus, selon que l'usine de fabrication accorde à ses clients des rabais ou ristournes ou, au contraire, qu'elle prend à sa charge des frais tels que les frais de transport ou de douane.

Antérieurement au décret-loi du 20 juillet 1934 portant réforme fiscale, cette pratique était couramment admise en matière de redevance des mines pour l'évaluation administrative du produit net. Les minerais utilisés dans les entreprises gérées par l'exploitant étaient, conformément aux dispositions de l'article 3 du décret du 24 décembre 1910, compris dans les recettes de l'exploitation minière pour leur valeur marchande, celle-ci correspondant aux prix de vente effectifs pratiqués par les autres mines de la région pendant l'année considérée, pour des produits de même qualité. (En ce sens, C. E. 28 mars 1910, 25 juillet 1930, 20 mars 1931).

CHAPITRE III

Exceptions au principe de la territorialité

Convention relative aux expositions internationales du 30 novembre 1928

Une convention relative aux expositions internationales a été signée à Paris, le 22 novembre 1928, par les représentants d'un certain nombre de pays [1]; une loi du 26 novembre 1929, publiée au J. O. du 30 novembre, a autorisé le Gouvernement à ratifier cette convention.

Ainsi que le prévoit l'article 1er de la convention, les dispositions qu'elle renferme ne s'appliquent qu'aux expositions internationales officielles ou officiellement reconnues. Rentre dans cette catégorie toute manifestation. quelle que soit sa dénomination, à laquelle des pays étrangers sont invités par la voie diplomatique, qui a en général un caractère non périodique, dont le but principal est de faire apparaître les progrès accomplis dans les différents pays, dans une ou plusieurs branches de la production, et

(1) Albanie, Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Brésil, Canada, Colombie, Cuba, Danemark, République Dominicaine, Espagne, Grande-Bretagne, Grèce, Guatémala, Haïti, Hongrie, Italie, Maroc, Pays-Bays, Pérou, Pologne, Portugal, Roumanie, Yougoslavie, Suède, Suisse, Tunisie, Russie.

dans laquelle il n'est fait, en principe, aucune différence entre acheteurs et visiteurs pour l'entrée dans les locaux de l'exposition.

D'après le même article, les dispositions de la convention ne sont pas applicables :

— Aux expositions d'une durée de moins de trois semaines;

— Aux expositions scientifiques organisées à l'occasion de congrès internationaux à condition que leur durée ne dépasse pas trois semaines;

— Aux expositions des Beaux-Arts;

— Aux expositions organisées par un seul pays dans un autre pays sur l'invitation de celui-ci.

Cette convention déroge aux règles ordinaires fixant les conditions d'imposition des entreprises qui disposent d'un établissement en France.

L'article 20, en effet, dispose qu'à l'issue de chaque exposition internationale les exposants pourront, si la législation du pays où a lieu l'exposition ne s'y oppose, vendre et livrer les échantillons exposés sans être assujettis de ce fait à d'autres taxes que celles qu'ils auraient à acquitter dans le cas d'importation directe.

Comme, d'autre part, la Conférence Internationale dont les travaux ont abouti à la convention précitée a émis un vœu reproduit dans le protocole annexé à cette convention tendant « à ce qu'il ne soit réclamé à l'exposant, en raison de l'activité commerciale qu'il déploie dans son stand, aucune imposition de caractère fiscal, à condition toutefois que cet exposant ne fasse pas d'opérations de vente à emporter mais qu'il se borne seulement à prendre des commandes », il en

résulte qu'en France les entreprises étrangères, qui agiront simplement en qualité d'exposants, seront exonérées de l'impôt sur les B. I. C., même si, lors de la clôture de l'exposition, elles procèdent à la vente de leurs modèles ou échantillons, soit parce qu'ils sont défraîchis, soit parce qu'étant lourds, encombrants ou fragiles, ils seraient onéreux ou difficiles à remporter.

Il reste évident qu'en raison du but auquel tend l'organisation des expositions internationales, l'exonération ne peut être accordée aux stands où s'effectuent des ventes de denrées ou de marchandises ni, à plus forte raison, à ceux dans lesquels sont exploités des établissements commerciaux.

D'autre part, cette exonération ne sera pas acquise lorsque l'entreprise étrangère possèdera une succursale dans notre pays. Les bénéfices réalisés à la suite de commandes prises ou d'ordres reçus dans le local d'exposition seront, en effet, ajoutés dans ce cas aux profits de la succursale.

Accords d'exemption réciproque relatifs aux entreprises de navigation maritime

En principe, les entreprises de navigation maritime qui possèdent en France une agence ou un bureau recueillant du frêt pour leurs navires sont passibles de l'impôt sur les B. I. C. L'exploitation de cette agence ou de ce bureau leur procure, en effet, des bénéfices de même nature que ceux d'un courtier de frêt.

Dès lors, pour déterminer le bénéfice imposable, il convient d'appliquer au montant du frêt recueilli par

l'agence française le taux habituel des courtages de frêt et de retrancher du résultat les frais d'exploitation de l'agence [1].

Toutefois, ces bénéfices sont exempts d'impôt lorsque le pays dont les navires de l'entreprise étrangère battent le pavillon accorde une exemption équivalente aux entreprises françaises. Par contre, les bénéfices que les entreprises françaises réalisent dans ce même pays et qui s'y trouvent affranchies d'impôt doivent être compris dans les bases de

(1) Normalement, les règles de droit commun sont applicables aux sociétés de navigation maritime. C'est ainsi que les bénéfices réalisés par une compagnie française de navigation au moyen de l'exploitation d'agences situées à l'étranger, ne sont pas soumis à l'impôt (Cf. en matière de B. de G. Réponse à M. Auriol. député, J. O. 10 mai 19). Cependant l'Administration des Contributions Directes estime que lorsqu'une compagnie de navigation possède son principal établissement en France et des agences en Algérie ou en Tunisie, elle doit être considérée du point de vue fiscal comme exploitant une seule et même entreprise ayant son siège en France et qu'elle doit être soumise par suite à l'impôt sur les B. I. C. dans la métropole à raison de la totalité de ses bénéfices. (Réponse à Question n° 13.433 posée le 8 avril 1922).

Cette décision ne paraît pas en harmonie avec une décision antérieure dispensant de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les frêts maritimes autres que ceux de ports français à ports français, attendu que les transports à raison duquel ils sont perçus ne peuvent être considérés comme exécutés en France. (Réponse à M. Dignac, député, J. O. 26 novembre 1920). Certains auteurs estiment d'ailleurs que la thèse de l'Administration sur ce point est critiquable et que les bénéfices des agences pourraient être taxés dans la colonie si ces agences ont une certaine autonomie et si leur champ d'action est limité au territoire colonial (Bocquet, p. 229. Répertoire Maguero, B. I. C. n° 48 *ter*). Cette opinion trouve un point d'appui dans un arrêt par lequel le Conseil d'Etat a jugé que l'impôt B. I. C. est applicable en Algérie à une compagnie de navigation qui y possède une agence se livrant pour son compte à des opérations commerciales consistant principalement dans la délivrance des billets de passage pour les services de bateaux organisés par la Compagnie entre l'Espagne et l'Algérie, la réception d'ordres de transport, et l'encaissement des sommes dues (C. E. 17 juin 1932, R. O. 3.721).

l'impôt dont ces entreprises sont redevables en France.

L'exemption réciproque ainsi prévue doit être fixée pour chaque pays, par un accord diplomatique et faire l'objet d'un décret soumis dans les trois mois à la ratification législative.

Les accords d'exemption réciproque ont été prévus par l'article 5 de la loi du 29 avril 1926 dont les deux premiers alinéas sont ainsi conçus : « Les bénéfices réalisés en France par les entreprises de navigation maritime établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires étrangers seront exempts d'impôt à condition que le pays dont ces navires battent le pavillon accorde une exemption équivalente aux entreprises françaises. Les modalités de cette exemption seront fixées pour chaque pays par un accord diplomatique. »

Les accords conclus en conformité de cet article ne visent que les bénéfices provenant de l'exploitation proprement dite des navires. La réception des marchandises au port de charge et leur transport à quai ne font pas partie de cette exploitation. Il s'ensuit que lorsqu'elles sont effectuées par des compagnies de navigation étrangères ressortissant de pays avec lesquels la France a conclu un accord, elles restent, au point de vue fiscal, soumises au droit commun et entraînent en conséquence l'assujettissement de ces compagnies à tous les impôts frappant les entreprises qui ont pour objet l'accomplissement de ces opérations pour le compte des chargeurs. (Réponse Pierre, député, J. O. 19 juillet 1934).

TROISIÈME PARTIE

La Territorialité et la Double Imposition Internationale

CHAPITRE PREMIER

La territorialité et les Conventions passées par la France

La Convention Franco-Belge du 16 Mai 1931

Cette convention confirme dans ses grandes lignes le principe de la territorialité qui régit l'impôt français sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Le paragraphe premier de l'article 7 dispose que les exploitations industrielles, minières et commerciales sont imposables dans chacun des Etats au prorata des revenus produits par les établissements stables qui y sont situés.

En ce qui concerne la France, il est bien certain que cet article vise toutes les entreprises passibles de l'impôt B. I. C., c'est-à-dire non seulement celles qui effectuent des opérations industrielles, mais encore, conformément à l'article 3 du Code Général des Impôts Directs, celles exploitées par des sociétés par actions ou à responsabilité limitée, quel que soit leur objet.

Le troisième alinéa de l'article 7 indique qu'il convient d'entendre par établissement les sièges de direction effective, succursales, fabriques, usines, ateliers, agences, magasins, bureaux, laboratoires,

comptoirs d'achat ou de vente, dépôts, ainsi que toutes autres installations fixes de caractère productif.

La deuxième partie de l'alinéa 3 suivant laquelle le fait pour une entreprise d'avoir des relations d'affaires avec l'autre pays par l'intermédiaire d'un agent ou d'une société vraiment autonomes (courtiers, commissionnaires, filiales, etc.), n'appelle pas d'explication particulière.

Afin de favoriser les échanges commerciaux, le quatrième alinéa exempte d'impôt les comptoirs qui se bornent à l'achat de marchandises diverses destinées à l'approvisionnement d'un ou de plusieurs magasins de vente ou établissements de transformation que le contribuable exploite dans l'autre pays.

Cette convention met fin à la double imposition dont souffraient les sociétés françaises en Belgique. En effet, par suite de la combinaison des principes de la territorialité et du domicile, le système belge résultant de l'article 2 des Lois Coordonnées conduisait à frapper les revenus de personnes domiciliées ou résidant en Belgique, alors même que les revenus étaient produits à l'étranger. D'autre part, les entreprises françaises étaient soumises à la taxe professionnelle belge avec une facilité d'autant plus grande que le droit belge a une conception très vaste du mot établissement.

Le bénéfice, d'après lequel chaque établissement stable est imposable dans le pays où il est situé, est en principe celui qui ressort de la comptabilité spéciale tenue par cet établissement. Mais il pourra arriver que l'établissement exploité en France par une entreprise belge ne tienne pas de comptabilité

spéciale de ses opérations ou que la comptabilité tenue ne fasse pas ressortir les véritables résultats. Dans ces hypothèses, le bénéfice imposable sera déterminé par comparaison avec celui des entreprises françaises effectuant des opérations similaires et exploitées normalement.

Il convient de noter à ce sujet que les entreprises étrangères réalisant un revenu en Belgique sont imposées dans ce pays d'après les résultats donnés par la comptabilité spéciale qu'on leur impose. En l'absence de livres probants, l'arrêté royal du 8 octobre 1930 les taxe forfaitairement à raison d'un minimum de bénéfices, variable selon les catégories d'exploitations. mais qui ne peut être inférieur à 10.000 francs. De plus, le fisc belge peut redresser la comptabilité s'il juge que l'établissement belge ne réalise pas un bénéfice suffisant. Il recourt rarement à l'évaluation du revenu par comparaison avec les entreprises belges similaires; il préfère plutôt, si ces méthodes ne donnent pas de résultats satisfaisants, fixer le revenu d'un établissement belge à une fraction du revenu global de la société étrangère en comparant les comptes spéciaux et généraux. D'ailleurs, en ce qui concerne les entreprises belges faisant des affaires à l'étranger, on évalue les bénéfices de source étrangère en ne déduisant que les frais généraux propres aux établissements étrangers et l'impôt acquitté dans le pays où ils sont situés. Les frais généraux : tantièmes, émissions d'obligations, etc..., engagés au siège social belge même pour les établissements étrangers sont défalqués des bénéfices bruts réalisés en Belgique.

Les dispositions de la convention sont plus rationnelles. Le siège de l'entreprise ne peut en principe être considéré comme générateur de bénéfices, mais, dans la mesure où ils présentent un intérêt d'ensemble, les frais du siège de direction sont imputables aux différents établissements exploités.

Les risques de double imposition ne sont pas complètement écartés par les dispositions de la convention, car le droit belge respecte la personnalité de la filiale et ne prévoit la ventilation des revenus qu'en ce qui concerne les succursales. Au surplus, les Etats ne se sont pas mis suffisamment d'accord sur les méthodes de ventilation ou de répartition à appliquer, de telle sorte qu'il ne semble pas actuellement que la Belgique doive renoncer à l'imposition forfaitaire d'un minimum de bénéfices pour les entreprises étrangères.

La Convention Franco-Italienne du 16 Juin 1930

L'article 6 de la convention franco-italienne déclare que les revenus de toutes les exploitations industrielles, commerciales, minières et agricoles, sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel se trouvent des établissements stables, même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat sans y avoir d'établissement. L'article 1er du Protocole considère d'ailleurs comme établissements stables, non seulement le siège social, mais aussi les succursales, agences, fabriques, usines, laboratoires, locaux d'achat ou de vente ayant un caractère d'organisation productive stable, ainsi que les représentations permanentes.

Cet article poursuit dans son alinéa 3 que si l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ces Etats appliquera l'impôt sur la partie du revenu provenant de l'activité des établissements situés sur son territoire, à charge par le contribuable de présenter ses comptes généraux, ses comptes spéciaux [1], ainsi que toutes pièces nécessaires à la discrimination des revenus. A défaut de comptabilité faisant ressortir régulièrement et d'une manière distincte ces revenus, les autorités financières des deux Etats s'entendront pour arrêter les règles de ventilation.

Ce texte permet d'éviter la double imposition résultant de ce que les entreprises nationales sont soumises en Italie à l'impôt sur le revenu pour tous les revenus quels que soient leurs lieux d'origine, lorsque les succursales situées à l'étranger n'ont pas de comptabilité distincte (loi du 22 août 1927).

Par ailleurs, l'article 2 du protocole fait application de la théorie de la solidarité économique : « On appliquera les règles fixées aux troisième et quatrième alinéas de l'article 6 de la Convention s'il existe dans d'un des Etats une entreprise qui, tout en étant juridiquement autonome selon les lois du pays, a, avec une entreprise établie sur le territoire de l'autre Etat, des liens ou des rapports de dépendance ou de participation tels que les deux entreprises constituent une seule et même unité économique. »

---

(1) Les comptes généraux sont ceux qui expriment les résultats généraux de l'entreprise et qui sont dressés et publiés conformément aux lois de l'Etat dans lequel se trouve le siège social ou le siège réel de l'entreprise. Les comptes spéciaux sont ceux qui expriment les résultats de la gestion des établissements situés dans l'Etat qui applique l'impôt, comptes dressés et publiés conformément aux lois du dit Etat.

L'article 7, complété par l'article 6 du Protocole, déclare que les bénéfices provenant de l'exploitation d'entreprises de navigations maritimes ou aériennes ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve le siège central de l'entreprise à condition que les navires et aéronefs battent pavillon ou possèdent la nationalité dudit Etat. Cette clause n'est qu'une simple application de la loi française du 25 avril 1929 qui autorise le Gouvernement à consentir les exonérations de cette nature par décret.

On peut reprocher à cette convention de n'avoir pas résolu le problème de la ventilation en n'indiquant pas nettement les méthodes qu'il y a lieu d'adopter en cette matière et en ne fixant pas les modalités d'application de ces méthodes.

La Convention Franco-Américaine du 27 Avril 1932

D'après l'article 1er de la convention, les entreprises de l'un des Etats ne sont soumises à l'impôt dans l'autre Etat qu'à raison des bénéfices provenant des établissements stables qu'elles exploitent dans cet Etat. N'entrent pas en compte pour l'assiette de l'impôt, dans l'un des Etats contractants, les achats de marchandises qui y sont effectués par une entreprise de l'autre Etat pour l'approvisionnement des établissements que ladite entreprise exploite dans ce dernier Etat.

Il est précisé dans le protocole que le terme « établissement stable » désigne les succursales, exploitations minières et pétrolifères, fabriques, ateliers, magasins, bureaux, agences et autres centres fixes d'affaires, mais ne comprend pas les sociétés

filiales. En règle générale, lorsqu'une entreprise de l'un des Etats fait des affaires dans l'autre Etat par la voie d'un agent établi qui est autorisé à contracter pour son compte, elle est considérée comme ayant un établissement stable dans ce dernier Etat. Mais le fait d'avoir des relations d'affaires par l'intermédiaire d'un commissionnaire ou d'un courtier vraiment autonome ne permet pas de considérer l'entreprise comme ayant un établissement stable.

L'importance de ces dispositions qui consacrent la pratique française — à l'exception de l'exemption des bureaux d'achats — apparaît lorsqu'on remarque que, d'après le droit commun américain, une société étrangère qui étend son activité au territoire américain est imposable pour tout le revenu de source américaine. Les Etats-Unis ne semblent pas, en effet, avoir dégagé la notion d'établissement stable, et le critère de l'imposition réside dans le seul fait de la réalisation ou de la perception d'un revenu, que la société possède ou non un établissement. C'est par application de ce principe que l'achat de marchandises en U. S. A. en vue d'une revente à l'étranger n'est pas taxée et que la conclusion d'un contrat, même par agent autonome, soumet la société étrangère à l'impôt. D'un autre côté, une société nationale doit comprendre dans ses revenus tous les profits de source étrangère ou américaine en quelque endroit qu'ils aient été touchés. La conséquence de ces principes c'est que le droit commun américain n'impose aucune comptabilité spéciale aux succursales et filiales étrangères, le revenu pouvant être déterminé à défaut de comptes régulièrement tenus, par application d'un coefficient au chiffre d'affaires,

et qu'en ce qui concerne les entreprises nationales ayant des succursales ou filiales à l'étranger, le problème de la ventilation ne se pose pas, sauf pour le calcul de la quote-part de l'impôt étranger imputable sur l'impôt fédéral.

La convention déroge à ces dernières conclusions en disposant que les entreprises américaines qui possèdent des établissements stables en France sont tenues de fournir à l'Administration fiscale française les mêmes déclarations et les mêmes justifications, en ce qui concerne les dits établissements, que les entreprises françaises, et que le même principe s'applique *mutatis mutandis,* aux entreprises françaises ayant des établissements stables aux Etats-Unis.

L'article 2 de la convention autorise l'Administration, dans la limite de la législation nationale et sous réserve des recours prévus par la loi, à redresser le bénéfice.

L'article 4 dispose que lorsqu'une entreprise américaine, du fait de la participation à la gestion ou au capital d'une entreprise française, fait ou impose à cette dernière, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une tierce entreprise, tous bénéfices qui auraient dû normalement apparaître au bilan de l'entreprise française, mais qui ont été, de la sorte, transférés à l'entreprise américaine, sont, sous réserve des recours applicables en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, incorporés aux bénéfices imposables de l'entreprise française. Les mêmes principes s'appliquent dans le cas de transfert

de bénéfices d'une entreprise américaine à une entreprise française.

Cet article ne fait que reprendre les dispositions de l'article 20 du Code général des impôts directs et de la section 45 du « Revenue Act » de 1932 [1].

L'article 3 étend à la navigation aérienne l'exemption accordée par le décret français du 20 mai 1927 aux entreprises de navigation maritime.

La Convention Franco-Allemande du 9 Novembre 1934

L'article 2 de la convention pose en principe que les impôts prélevés sur les revenus des exploitations agricoles ne seront perçus que dans l'Etat où se trouve l'immeuble, et le paragraphe 4 du protocole final applique ces dispositions aux revenus de toutes exploitations commerciales, industrielles ou autres, ainsi que les bénéfices provenant de la vente totale ou partielle d'un établissement ou d'un objet qui y est utilisé.

L'article 3 stipule dans le paragraphe premier que les impôts concernant les revenus provenant de l'exercice d'une profession commerciale ou industrielle ne seront perçus que dans l'Etat sur le territoire duquel

---

(1) « Toutes les fois que deux ou plusieurs commerces ou entreprises (qu'il s'agisse ou non de sociétés anonymes. que les entreprises soient ou non aux Etats-Unis, qu'elles soient ou non l'une à l'autre), sont possédés ou contrôlés directement ou indirectement par le même groupement, le commissaire est autorisé à distribuer, répartir ou ventiler le bénéfice brut ou les déductions à opérer sur ces bénéfices entre lesdits commerces ou entreprises, s'il juge que cette distribution, répartition ou ventilation est nécessaire pour empêcher l'évasion fiscale ou pour faire ressortir nettement le bénéfice de l'un de ces commerces ou entreprises. »

l'entreprise possède son siège d'exploitation. et cela même au cas où l'entreprise étendrait son activité sur le territoire de l'autre Etat contractant, sans y avoir de siège d'exploitation.

Dans le paragraphe deuxième dudit article, il est déclaré laconiquement que doit être considérée comme siège d'exploitation toute installation permanente de l'entreprise dans laquelle l'activité de cette dernière s'exerce en tout ou partie, mais dans le paragraphe cinquième du Protocole, il est précisé qu'il y a lieu d'entendre par siège d'exploitation, en dehors du siège de la direction des entreprises, les succursales, les locaux de fabrication et ateliers, les offices d'achat et de vente, les dépôts et autres emplacements commerciaux ayant le caractère d'installations commerciales permanentes, ainsi que les représentations de même nature. Il est entendu, au surplus, que par siège de l'exploitation au sens de l'article 3, on n'a pas en vue le simple entretien de relations d'affaires par un représentant absolument indépendant et qu'il en est de même dans le cas d'un représentant dont l'activité s'exerce d'une manière permanente en faveur de personnes naturelles ou morales d'un Etat sur le territoire de l'autre, mais qui n'est qu'intermédiaire sans avoir qualité pour conclure des affaires au nom de la maison par lui représentée.

L'article 3 ajoute que l'entreprise dont le siège principal d'exploitation est dans l'un des Etats, ne pourra être imposé dans l'autre Etat à raison d'un siège d'exploitation qu'elle y possède, que si ce siège a une activité conforme à l'objet même de l'entreprise et pour la partie des revenus obtenus par l'activité propre dudit siège. Dans le cas où ce siège d'exploi-

tation aura une activité non conforme à l'objet de l'entreprise, il sera imposé par l'Etat de sa situation et seulement pour les bénéfices qu'il y réalise.

L'article 5 contient la clause d'exemption réciproque en ce qui concerne les revenus provenant de l'exploitation d'entreprises de navigation maritimes ou aériennes.

Enfin, dans les articles 17 et 18, les Etats s'engagent à confier à leurs Autorités supérieures fiscales le soin de régler *ex æquo et bono* toutes les questions qui peuvent surgir à l'occasion de l'application de la convention.

CHAPITRE II

La territorialité jugée du point de vue du problème de la double imposition internationale

Pour pouvoir faire l'examen critique du système français, il est nécessaire de donner un aperçu rapide des principes généraux qu'ont permis de dégager les travaux entrepris par le Comité fiscal de la Société des Nations et principalement des projets de conventions bilatérales élaborés en vue d'éviter la double imposition internationale.

En ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux, bien que les systèmes prévus dans les conventions types diffèrent aussi bien quant à leurs caractères généraux que quant aux sources de revenus auxquelles ils s'appliquent, ils contiennent tous le même critère fondamental, à savoir que le droit d'imposition revient au pays dans lequel l'établissement permanent qui produit le revenu est situé.

Dans les projets de conventions élaborés par les soins du Comité fiscal de la Société des Nations et adoptés pour la répartition du revenu industriel et commercial entre les Etats aux fins de l'imposition, il est nettement indiqué qu'une entreprise ayant son domicile fiscal dans l'un des Etats contractants ne

sera pas imposable dans un autre Etat contractant, si ce n'est pour le revenu tiré directement de sources situées dans le territoire de ce dernier Etat et qui est comme tel attribuable à un établissement permanent situé dans cet Etat. Si un établissement permanent d'une entreprise étend son activité dans un deuxième Etat où l'entreprise n'a pas d'établissement permanent, le revenu tiré de cette activité sera attribué à l'établissement situé dans le premier Etat.

L'expression « établissement permanent » comprend les centres effectifs de direction, succursales, mines et puits de pétrole, plantations, fabriques ateliers, magasins, bureaux, agences, installations et autres locaux professionnels fixes, mais ne comprend pas les sociétés filiales.

Le fait qu'une entreprise, dont le domicile fiscal est situé dans l'un des Etats contractants, effectue des opérations commerciales dans un autre Etat par l'entremise d'un agent réellement autonome (courtier, commissionnaire, etc...), ne sera pas considéré comme signifiant que l'entreprise possède un établissement permanent dans ce dernier Etat. L'expression « agent autonome » est destinée à exprimer l'idée d'une indépendance absolue au double point de vue légal et économique, de telle sorte que la rémunération de l'agent ne devra pas être inférieure à ce qui serait considéré comme une rémunération normale.

Lorsqu'une entreprise entretient des relations d'affaires régulières dans un Etat par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi, et a qualité pour agir au nom de l'entreprise, elle sera considérée comme ayant un établissement dans cet Etat.

Il en sera notamment ainsi lorsque l'agent établi dans le pays :

1° Est un fondé de pouvoirs qui engage habituellement l'entreprise pour laquelle il travaille, ou

2° Est lié par un contrat d'emploi et se livre habituellement à des actes de commerce pour le compte de l'entreprise moyennant rémunération de celle-ci, ou

3° A habituellement, pour la vente, un dépôt ou un stock de marchandises appartenant à l'entreprise.

On peut en outre considérer comme l'existence d'un contrat d'emploi le fait que les frais d'administration de l'agent, notamment le loyer des locaux, sont supportés par l'entreprise ou lorsque l'intervention de celle-ci se manifeste par des signes extérieurs.

Le courtier prêtant ses services à une entreprise, pour la mettre en rapport avec la clientèle, n'entraîne pas de son chef, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable, même s'il exerce son activité pour ladite entreprise avec une certaine continuité ou périodicité.

De même, le fait qu'un commissionnaire agit en son propre nom pour une ou plusieurs entreprises et reçoit une commission au taux normal, ne constitue pas en principe pour aucune de ces entreprises un établissement permanent. Il pourrait toutefois en être autrement au cas où le commissionnaire serait tenu de consacrer son activité exclusivement à une seule entreprise.

Enfin, les conventions prévoient qu'on ne peut considérer qu'il y a établissements stables lorsqu'il s'agit de voyageurs de commerce ne rentrant dans aucune des catégories désignées ci-dessus.

En France, où l'impôt sur le revenu a remplacé, du moins en tant qu'impôt d'Etat, la contribution des patentes qui est un impôt acquitté pour le droit d'exercer une activité lucrative sur le territoire de l'Etat, et qui est calculé d'après certains signes extérieurs, l'assujettissement à l'impôt dépend purement et simplement de l'existence d'un établissement. La législation française est donc en parfaite harmonie sur ce point avec le principe général posé dans l'article premier du projet de convention.

La notion d'établissement distinct qui se dégage de l'étude de la jurisprudence française doit permettre d'ailleurs de combler une lacune qui existe dans les nombreux traités passés en matière de double imposition, en donnant les éléments essentiels d'un critère théorique de l'établissement distinct.

Les premiers traités signés en matière de double imposition se sont bornés à donner des énumérations des installations présentant le caractère d'établissements distincts. Ainsi, on lit dans le traité entre l'Allemagne et l'Autriche (23 mai 1922, *Double imposition et évasion fiscale,* T. I, p. 16) : « Sont réputés établissements d'exploitation : la direction administrative, les succursales, ateliers, bureaux d'achat ou de vente, dépôts, comptoirs et toutes organisations particulières établies en vue du fonctionnement de l'entreprise par l'industriel lui-même, ses associés ou autres représentants permanents. »

Ces énumérations étant incomplètes, les plénipotentiaires se sont efforcés par la suite d'englober toutes les hypothèses dans la formule générale telle que « organisations particulières établies en vue du fonctionnement de l'entreprise par l'industriel lui-

même, ses associés ou autres représentants permanents » ou « le lieu où auraient été créées des installations spéciales ou prises des dispositions spéciales destinées à servir de façon durable au fonctionnement de l'entreprise ». (Traité Suisse - Finlande du 16 mars 1931).

On trouve sans doute dans quelques traités des principes juridiques intéressants relativement à certains points particuliers (voyageurs de commerce, dépôts, chantiers, etc...), mais on ne trouve pas de définition générale satisfaisante. Comme, d'autre part, les projets de conventions bilatérales ne contiennent pas davantage de critère théorique, il s'ensuit que les solutions à apporter en cette matière sont abandonnées à l'empirisme des administrations fiscales.

A la lumière des principes généraux abstraits qui se dégagent du système français quant aux pouvoirs, à la rémunération et à la permanence du préposé, il est facile de placer la question sur un plan général et de résoudre avec méthode la question de l'établissement.

Il est important toutefois de remarquer que le système français n'attribue pas de bénéfices au centre effectif de direction [1] en tant que tel alors qu'il permet la déduction, du revenu brut de la succursale, une proportion raisonnable des intérêts payés sur la dette générale et les frais généraux. Il y a là certai-

(1) Par centre effectif de direction, il faut entendre le domicile fiscal d'une entreprise. Ce terme correspond au terme « direction et contrôles centraux » utilisé dans les lois du Royaume-Uni et à des expressions similaires dont il est fait usage dans d'autres lois pour désigner l'endroit où la société a son siège effectif de direction par opposition à son siège social ou statutaire officiel.

nement une lacune grave; il semble anormal, en effet, de décider que le revenu doit être considéré comme produit au lieu où se trouvent situés les facteurs matériels de la production et où s'accomplissent tous les actes donnant naissance à un revenu et de ne vouloir considérer comme facteurs exclusifs de la production que les opérations matérielles de production et de vente, sans faire figurer parmi ces facteurs la direction et l'administration de l'entreprise qui, cependant, se trouvent à l'origine de l'activité matérielle. Cette productivité du centre de direction est mise en relief dans le cas où des entreprises indépendantes fusionnent leurs services de direction tout en gardant la même ordonnance extérieure; dans cette hypothèse, en effet, les bénéfices augmentent; à quelle source attribuer ces bénéfices si ce n'est au centre de direction? [1].

A vrai dire, cet inconvénient n'est pas spécial au système français et il faut reconnaître qu'il est lié en partie au système de la comptabilité séparée qui va à l'encontre de l'attribution d'un bénéfice à cet élément, puisqu'avec cette méthode les résultats n'apparaissent que dans les comptes des établissements de vente.

---

(1) En Espagne, le préciput attribué au centre de direction est de 10 %, si la direction se borne à exercer un simple contrôle. Cette proportion augmente au fur et à mesure de l'accroissement de l'importance du centre de direction; c'est ainsi que pour les entreprises qui ont pour objet la vente du vin de Xérès, elle arrive à 40 %.

En Suisse, le préciput varie entre 10 et 25 %, et la direction commerciale est d'ailleurs considérée comme un facteur plus important que la direction technique.

D'ailleurs, la Chambre de Commerce Internationale préconise une « rétribution de direction » correspondant à un montant forfaitaire de 5 à 20 % des bénéfices.

Le Comité fiscal n'a pas exprimé d'opinion sur le point de savoir si les bureaux d'achat doivent être considérés comme des endroits où s'exerce le commerce, cela étant une question de fait. Il ne condamne donc pas la manière de voir de l'Administration française suivant laquelle ces bureaux constituent des établissements générateurs de bénéfices.

Dans l'article 5 du projet de convention I *a*, il est nettement spécifié que le terme « exploitation ou entreprise », quand il se rapporte à une société, comprend seulement la personne morale que constitue la société et ses propres succursales qui font partie de cette seule et même entité, mais non les sociétés filiales établies dans le même pays ou dans d'autres pays lesquelles sont elles-mêmes des personnes morales distinctes, ni les sociétés apparentées qui ne sont pas contrôlées par la première société nommée, mais qui appartiennent aux mêmes parties qui contrôlent la première société nommée ou qui sont contrôlées par elles.

Ce texte sanctionne le revirement qui s'est produit en ce qui concerne les sociétés filiales.

En effet, tandis qu'à l'origine, dans un certain nombre de traités conclus en matière de double imposition et d'évasion fiscale (voir notamment le traité du 31 octobre 1925 entre l'Allemagne et l'Italie), les filiales figuraient dans la liste des établissements à la suite des magasins, fabriques, etc..., et qu'il en était ainsi également dans le rapport de la réunion générale des experts gouvernementaux présenté à Genève le 12 avril 1927, les traités actuels mettent en évidence l'effort effectué en vue d'écarter les filiales de la liste des établissements (Cf traité Suède et Fin-

lande du 16 mars 1931) et que l'on pouvait déjà remarquer dans le Code des Principes adopté en 1929 par la Chambre de Commerce Internationale.

L'explication de ce phénomène réside dans le fait que bon nombre de pays, dont le système fiscal est lié au principe du domicile, imposent les revenus afférents aux établissements sis à l'étranger et que si l'on considérait la filiale comme un établissement, on pourrait permettre au Fisc, non seulement d'atteindre les bénéfices réalisés à l'étranger, mais encore d'étendre son droit de poursuite sur les biens de la totalité de l'entreprise internationale. Un accord ne pouvait donc se réaliser entre les différents Etats intéressés aux travaux de la Société des Nations qu'en excluant le terme filiale tout en permettant la vérification des énonciations des bilans dans l'hypothèse d'une entreprise unie à une autre par « des liens de dépendance ou de participation tels qu'elle constitue avec cette deuxième entreprise une unité économique. »

Avec le système français de la territorialité, cette querelle de définition disparaît étant donné qu'en toute hypothèse les bénéfices réalisés à l'étranger par des exploitations de cette nature échappent à l'impôt [1] et que l'existence de sociétés apparentées ne pose pas le problème de l'établissement, mais simplement celui de la ventilation.

Les principes dégagés en étudiant les filiales pourraient être utilisés en vue du redressement des comptes des entreprises toutes les fois que ces

(1) En matière d'impôt sur les B. I. C., le Fisc n'aurait même aucun intérêt à faire déclarer la filiale fictive (voir C. E. 5 mai 1928, R. I., n° 1365).

comptes seront faussés en raison des rapports de dépendance ou de participation existant entre des entreprises et pouvant se déduire soit de la possession de la majorité au sein des assemblées, de l'unité de direction ou de la solidarité économique des entreprises.

L'article 2 du projet de convention adopté en mars 1933 par le Comité fiscal définit aux fins de la convention le revenu industriel et commercial d'une entreprise, par exclusion de divers éléments dont la taxation restera soumise à la législation du pays, compte tenu des modalités particulières résultant de la conclusion d'arrangements internationaux, et l'article 3 prévoit des dispositions particulières pour la détermination du revenu net des entreprises bancaires et financières. Ces dispositions n'appellent aucun rapprochement avec la pratique française, attendu qu'en cette matière, plus qu'en toute autre, apparaît la nécessité de ne poser des principes généraux qu'en ce qui concerne le revenu commercial proprement dit, et de laisser aux Etats qui concluent un traité le soin de s'entendre sur l'attribution des revenus accessoires tels que les revenus de valeurs mobilières ou les redevances pour brevets.

Aux termes de l'article 3 dudit projet, les autorités fiscales doivent, en principe, traiter comme une entreprise indépendante l'établissement situé sur leur territoire : « Si une entreprise dont le domicile fiscal est constitué dans un Etat contractant a des établissements permanents dans d'autres Etats contractants, l'on attribuera à chaque établissement permanent le revenu industriel ou commercial net qu'il réaliserait s'il était une entreprise indépendante

exerçant une activité identique ou analogue, dans des conditions identiques ou analogues. Le revenu net sera, en principe, déterminé sur la base d'une comptabilité distincte, propre à cet établissement.

Les autorités fiscales des Etats contractants rectifieront, s'il y a lieu, en exécution du paragraphe précédent, les résultats des comptabilités produites, notamment pour réparer les erreurs et omissions, ou pour rétablir les prix ou rémunérations qui s'y trouvent exprimés à la valeur qui prévaudrait entre personnes indépendantes, traitant chacune au mieux de ses intérêts.

Si l'établissement ne produit pas une comptabilité retraçant ses opérations propres, si la comptabilité produite ne répond pas aux usages normaux de la profession dans le pays de l'établissement, si les rectifications prévues au paragraphe précédent ne peuvent être effectuées, ou si encore le redevable y consent, les autorités fiscales peuvent déterminer forfaitairement le revenu industriel et commercial par application d'un pourcentage au chiffre d'affaires de cet établissement. Ce pourcentage est établi d'après la nature des affaires auxquelles cet établissement se livre et par comparaison avec les résultats obtenus par les entreprises identiques ou analogues fonctionnant dans le pays.

Si les méthodes de détermination prévues aux alinéas précédents se révèlent inapplicables, le revenu industriel et commercial net de l'établissement permanent peut être déterminé en partant du bénéfice total tiré par l'entreprise des activités auxquelles cet établissement a participé. Cette détermination est faite par application au bénéfice total des coefficients tirés

de la comparaison des recettes brutes, des actifs, des heures de travail, ou de tous autres facteurs appropriés, à condition que ces facteurs soient choisis de manière à obtenir des résultats aussi voisins que possible de ceux que ferait apparaître une comptabilité propre. »

Ainsi donc, si le contribuable produit, pour cet établissement une comptabilité régulière, séparée, dans laquelle les relations avec l'entreprise internationale sont normales et normalement exprimées, les autorités fiscales doivent prendre cette comptabilité comme base de la taxation.

Par contre, si la filiation des établissements a provoqué l'octroi de conditions particulièrement avantageuses à l'un ou à l'autre, ou si elle a faussé le jeu normal des comptabilités, l'Administration opère les rectifications nécessaires. Si la nature ou l'importance de ces rectifications rend l'ajustement impossible, les autorités fiscales ont recours à un autre mode de taxation et emploient l'imposition d'après le chiffre d'affaires, ou encore toute autre méthode appropriée. Il en est ainsi également quand la comptabilité ne peut pas être utilisée ou quand le redevable consent à l'application d'un de ces procédés.

L'article 3 ne règle pas expressément l'attribution des intérêts des dettes. Mais il découle des principes qu'il pose que ces intérêts ne seront attribuables à un établissement que s'ils se rapportent à des dettes contractées personnellement par l'établissement permanent, dans la limite de ses besoins propres, en tant qu'entreprise indépendante. Pour ce qui est des dettes contractées par l'entreprise internationale, une part des intérêts pourra être attribuée à l'établisse-

ment permanent affilié mais à la condition que les fonds d'emprunt aient servi aux besoins propres de cet établissement, qu'ils correspondent à ce qui serait raisonnablement requis par une entreprise indépendante et que la charge d'intérêts n'ait pas été englobée dans les prix et rémunérations insérés dans les comptes.

Ces principes sont presque identiques à ceux admis par la législation française. D'une part, en effet, d'après l'article 16 du Code général des impôts directs, les entreprises sont imposables en principe [1] à raison du bénéfice réel qu'elles se trouvent dans l'obligation de déclarer, en fournissant d'ailleurs à l'appui de cette déclaration divers documents comptables. Ce n'est que lorsque la comptabilité n'existe pas ou ne permet pas d'isoler les bénéfices réalisés en France, que le revenu industriel ou commercial est évalué à l'aide d'un procédé empirique. D'autre part, dans le cas de transferts de bénéfices, l'article 20 du Code général permet également de rectifier la comptabilité en déterminant le bénéfice imposable par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement.

D'ailleurs, en France, où le choix des méthodes est essentiellement une question qui se résoud d'après les faits propres à chaque espèce, il est appliqué des critères qui consistent à retenir le gain qu'eussent réalisé dans le pays des entreprises indépendantes exerçant une activité similaire dans des conditions

(1) Depuis la réforme fiscale de 1934, les entreprises étrangères d'assurances sont tenues de souscrire la déclaration de leurs bénéfices réels, tout comme les entreprises françaises.

analogues ou à regarder chaque établissement comme une entreprise indépendante qui achète et vend la marchandise pour son propre compte, critères d'autant plus judicieux qu'il n'y a pas de règles théoriquement parfaites pour attribuer la partie du revenu qui est attribuable à chaque établissement, et que le prix reçu de marchandises ou de services dépend plutôt en général de l'état du marché dans les lieux de vente que du chiffre auquel on peut évaluer les éléments d'actif ou le travail.

⁂

Si, du point de vue de la double imposition internationale, le système français de la territorialité donne des résultats satisfaisants, il ne peut cependant échapper à une critique, étant donné qu'il fait bon marché de l'unité économique de l'entreprise.

En vertu de la législation française, les entreprises sont imposables du chef des bénéfices imputables à un établissement de production situé sur le territoire français, lors même que les marchandises sont vendues à l'étranger. Le bénéfice est considéré comme acquis par l'établissement local, par suite de son activité, avant que le produit fabriqué par l'établissement soit vendu dans un autre pays; dans tous les cas, d'ailleurs, il est définitivement acquis quel que soit le résultat de la transaction intervenant à l'étranger. Ce bénéfice est déterminé à l'aide des prix pratiqués sur le marché mondial pour la matière première au moment de son expédition, parce qu'il serait trop difficile de suivre le produit à travers les

opérations de traitement industriel et de vente [1] et que les pertes auxquelles l'entreprise principale est exposée peuvent provenir exclusivement d'une fabrication défectueuse, d'une mauvaise façon de vendre, de conditions économiques ou d'autres circonstances étrangères à la France.

Si les établissements étaient des sociétés distinctes, et si la société de production vendait les matières premières à l'établissement de fabrication au prix du marché mondial et si l'établissement de fabrication cédait les marchandises à la société de vente à un prix de fabrique indépendant, la société de vente devrait supporter la perte, chacune des deux autres sociétés ayant réalisé un bénéfice. Mais comme il s'agit d'établissements d'une même entreprise, il devrait être possible d'éliminer le bénéfice non réalisé dans le cas où les marchandises seraient vendues ultérieurement à perte.

Cette élimination sera sans doute difficile à effectuer. Dans le cas de succursales, le bénéfice non réalisé pourrait être éliminé des comptes de la fabrique à l'aide de systèmes particuliers de comptabilité. En ce qui concerne les bénéfices sur la production de matières premières, on pourrait attribuer, en principe, à l'établissement de production un bénéfice déterminé par le prix courant du marché à la date de l'expédition, et autoriser le contribuable à passer une écriture de contrepassement dans le cas de pertes subies ailleurs, lorsqu'il pourrait prouver qu'elles ont trait directement aux marchandises expédiées.

---

(1) C'est ce même principe qui conduit à ne considérer que la nature des seules opérations effectuées en France.

C'est surtout en ce qui concerne la répartition des bénéfices et des pertes que l'unité économique des entreprises paraît être plus particulièrement atteinte.

En effet, les principes qui régissent l'imposition des entreprises possédant des établissements en France et à l'étranger conduisent à imposer l'établissement local à raison de ses résultats propres, sur la base de la comptabilité séparée, sans tenir compte des bénéfices ou des pertes de l'ensemble de l'entreprise [1]. Ces principes paraissent d'autant plus inopportuns qu'il existe une méthode consistant à déterminer les différents bénéfices en partant du bénéfice global, de telle sorte que ces divers résultats additionnés soient rigoureusement égaux au revenu de l'ensemble de l'entreprise, méthode qui constitue en outre le système idéal pour n'imposer que les bénéfices effectivement réalisés.

Mais, en l'état actuel du problème, ce système ne peut être retenu, car il est d'autant plus difficile de déterminer les bénéfices afférents aux sources situées dans les limites du territoire de l'Etat qu'il n'est guère possible à un pays d'étendre sa juridiction à la totalité du revenu net et que la notion du revenu varie avec les Etats, sans compter que la détermination du revenu net total et des bases d'imposition présente des impossibilités pratiques [2]. Il faudrait

(1) L'Espagne est un des rares pays qui observe le principe de la capacité contributive. Le système légal espagnol de la répartition fractionnaire illimitée conduit à n'établir aucune imposition en Espagne en dehors de l'impôt minimum perçu sur la base du capital.

(2) Dans bon nombre de pays d'ailleurs (Espagne, Etat de New-York, Massachusetts), ce système prévoit un minimum d'impôt pour s'assurer des recettes.

également qu'il y ait accord sur les facteurs devant servir de base pour la répartition du revenu net total et sur l'importance économique de chacun d'eux.

Il est possible d'ailleurs d'affirmer que, là où elle ne constitue pas un système légal, la méthode de la répartition fractionnaire est utilisée plus fréquemment pour attribuer une partie du bénéfice d'une entreprise mère prospère à une succursale déficitaire, plutôt que d'imputer une partie des bénéfices de la succursale locale à une entreprise mère moins prospère [1].

A l'étude, la méthode de la comptabilité séparée s'avère, pour l'instant, le seul procédé rationnel et pratique de ventilation; c'est aussi le système qui permet de tenir compte des facteurs économiques propres à chaque pays et d'attribuer aux différentes sources les revenus réels qu'elles produisent.

Malheureusement l'expérience démontre que l'on ne trouve que rarement des comptabilités complètes pour chaque établissement séparé et que lorsque cette comptabilité séparée existe, elle ne fait pas toujours apparaître les véritables résultats. Il est donc nécessaire de recourir à des méthodes indiciaires dont le caractère arbitraire se trouve fortement atténué lorsqu'elles sont utilisées avec équité. La pratique française, qui consiste à attribuer aux divers établissements situés sur le territoire national la rémunération qui serait versée à une entreprise indépendante, est particulièrement recommandable. Ce système

(1) Même entre les Etats des Etats-Unis qui appliquent cette méthode, il n'y a pas uniformité dans les questions fondamentales.

permet, en outre, d'attribuer un supplément de bénéfices au centre effectif de direction en déterminant différents bénéfices partiels dont le total doit être en principe inférieur au montant total des profits réalisés par l'entreprise.

D'autre part, comme on admet en France l'unité de charges comme base de calcul, on se rapproche nettement de l'unité économique de l'entreprise, en atténuant le caractère arbitraire des procédés forfaitaires.

CONCLUSION

Le système de la territorialité qui se trouve à la base de la législation française repose essentiellement sur la notion d'établissement distinct.

Ce système conduit à l'imposition de tous les bénéfices résultant des opérations commerciales ou industrielles effectuées en France, et comme il ne laisse aucune place à la notion de domicile, il n'autorise pas l'imposition en France des bénéfices réalisés par une entreprise française dans l'exploitation d'établissements qu'elle possède à l'étranger. En outre, il entraîne une égalité absolue de traitement entre les entreprises étrangères et les entreprises nationales.

Ces conséquences sont particulièrement importantes et méritent, à plusieurs titres, d'être mises en évidence.

En effet, alors que l'étude entreprise par la Société des Nations a dû porter séparément sur l'imposition des entreprises nationales et des entreprises étrangères, en raison du régime particulier appliqué à ces dernières entreprises dans la législation fiscale de nombreux pays, il nous a été possible d'éviter l'examen du problème du statut des sociétés qui est susceptible de soulever de graves questions de droit international privé.

D'autre part, ce système paraît être heureusement en avance sur les principes posés dans les projets de convention rédigés par le Comité fiscal, puisque ces derniers n'apportent, en principe, aucune restriction

au droit de l'Etat du domicile fiscal de taxer l'intégralité du revenu de l'entreprise.

Etant donné que tous les pays connaissent un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sensiblement identique et que le problème de la double imposition présente un caractère juridique, cette notion très saine de territorialité pourrait, semble-t-il, être retenue dans ses grandes lignes pour résoudre ce conflit de juridictions, d'autant qu'il ressort de l'analyse effectuée dans le rapport présenté au Comité fiscal de la Société des Nations par M. Mitchell-B. Carrol que « les principes légaux essentiels en matière de ventilation présentent une grande analogie dans la plupart des pays quoique leur mode d'application soit le reflet des caractères distinctifs de chaque peuple, et que le mouvement vers l'Ouest du développement industriel, allant de l'Europe à l'Orient par les deux Amériques, qui rapproche la fabrique de la plantation ou de la mine et provoque de nouvelles accumulations de capitaux, tend avec le temps, à donner à toutes les parties du Monde un caractère économique quelque peu semblable. »

Vu :

Le Professeur chargé de lire la thèse, et Doyen,

J. THÉLOHAN.

Vu et permis d'imprimer :

Rennes, le 5 mai 1937.

Le Recteur :

DAVY.

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX. — *Traité de Science de Finances et Législation financière*, 1931.

ALLIX et LECERCLE. — *L'Impôt sur le revenu*, 1926.

BOCQUET. — *L'Impôt sur le revenu cédulaire et général*, 1933.

DURAND et BOURREL. — *Impôts sur les revenus. Questions litigieuses*, 1934.

GÉGOUT. — *Filiales et groupements de sociétés*, 1929.

IMBRECQ. — *Traité de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*, 1927.

JAUDEL et BERNAYS. — *Taxation des entreprises étrangères en France*, 1935.

LACOUR et BOUTERON. — *Précis de droit commercial*, 1933.

JAUVEL (DE). — *Répertoire général des Contributions Directes.*

SOCIÉTÉ DES NATIONS. — *L'Imposition des entreprises étrangères et nationales* (tomes I à V).

Recueil des accords internationaux et des dispositions de droit interne contre la double imposition et l'évasion fiscale (volumes 1 à 4).

Rapport présenté par la réunion générale d'experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, 1928.

Rapport du Comité fiscal au Conseil sur les travaux du Comité lors de sa 4e session à Genève, 1933.

PAILLOT. — *Les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus.*

Bulletin officiel des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre.

Bulletin officiel des Contributions directes.

Instructions et circulaires de la Direction générale des Contributions directes.

Recueil des arrêts de la Commission supérieure des bénéfices de guerre.

Recueil officiel des arrêts du Conseil d'Etat.

Bulletin des Contributions directes (Bulletin Dupont).

Dalloz périodique.

Feuillets de documentation pratique des impôts directs.

Gazette du Palais.

Journal Clunet.

Jurisclasseur fiscal.

Recueil des questions fiscales.

Recueil Sirey.

Répertoire des arrêts du Conseil d'Etat de Lebon.

Revue des impôts.

Revue de science et législation financière (Double imposition et évasion fiscale en matière d'impôt sur les B. I. C., par P. Reuter, 1935).

TABLE DES MATIÈRES

PAGES

INTRODUCTION 7

PREMIÈRE PARTIE

L'IMPOSITION EST SUBORDONNÉE A L'EXISTENCE D'UN ETABLISSEMENT 13

CHAPITRE PREMIER

POSITION DU PROBLÈME 15

CHAPITRE II

LA NOTION D'ETABLISSEMENT DISTINCT 19

a) *Locaux distincts* 20

b) *Le préposé spécial* 22

SECTION I. — *Les pouvoirs du préposé spécial* 22

SECTION II. — *La rémunération du préposé* 32

SECTION III. — *La permanence du préposé* 37

c) *Comptabilité particulière* 42

Remarque relative à la notion d'établissement en ce qui concerne les Professions industrielles qui se présentent sous la forme de centres de fabrication 42

CHAPITRE III

LES ETABLISSEMENTS GÉNÉRATEURS DE BÉNÉFICES 47

BUREAUX D'ACHAT 50

USINES DE FABRICATION 57

MAISON DE VENTE 59

BUREAUX DE COMMANDE 60

ENTREPRISES N'AYANT PAS POUR OBJET L'ACHAT OU LA VENTE DE MARCHANDISES 61

CHAPITRE IV

LA NOTION DE FILIALE 63

MOTIFS QUI POUSSENT A LA CRÉATION DES FILIALES 64

PAGES

Les filiales et la fraude fiscale..... 65
La notion de filiale et le critère de la filiale..... 67
Les filiales et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 71

DEUXIÈME PARTIE

L'Entreprise sise en France n'est imposable qu'a raison des bénéfices dont elle est la source..... 77

CHAPITRE PREMIER

Entreprises n'ayant pas d'Etablissements a l'Etranger 79

CHAPITRE II

Entreprises ayant des Etablissements en France et a l'Etranger 85
Vue d'ensemble des diverses méthodes de ventilation.. 87
La Comptabilité tenue en France ne concerne que les bénéfices qui y sont réalisés..... 90
Observation relative a la vérification de la comptabilité 99
La comptabilité tenue en France fait apparaître le bénéfice global de l'entreprise sans qu'on puisse isoler les bénéfices réalisés en France ou bien aucune comptabilité n'est tenue en France..... 99
Examen de quelques cas particuliers..... 100
Bureaux d'Achat 100
Magasins de Vente 102
Usines de fabrication 103

CHAPITRE III

Exceptions au principe de la territorialité..... 105
Convention relative aux Expositions Internationales du 30 novembre 1928 105
Accords d'exemption réciproque relatifs aux Entreprises de navigation maritime 107

TROISIÈME PARTIE

La Territorialité et la double imposition internationale 111

PAGES

CHAPITRE PREMIER

La Territorialité et les conventions passées par la France 113
La convention franco-belge du 16 mai 1931..... 113
La convention franco-italienne du 16 juin 1930..... 116
La convention franco-américaine du 27 avril 1932.... 118
La convention franco-allemande du 9 novembre 1934.. 121

CHAPITRE II

La territorialité jugée au point de vue du problème de la double imposition internationale 125
Conclusion 143
Bibliographie 145